



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 09/02/2018
Αριθμός απόφασης: 1294

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ..», με διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, με έδρα στην Αθήνα επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /25-08-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /25-08-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 25/08/2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, 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. /25-08-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 2.902,53€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.483,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.385,00€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 25/08/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 για τη χρήση 2009, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. /04-02-2013 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. /10-05-2010 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 8.931,58€ της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, διότι πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-07-2004.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος **απέρριψε** το ως άνω αίτημα, καθώς **δεν αναγνώρισε** τις δηλωθείσες δαπάνες (φορολογητέες εισροές), με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, ύψους 31.844,68€ και τον αναλογούντα φόρο αυτών, ύψους 6.029,05€ και επιπροσθέτως **προέβη** στον καταλογισμό του ΦΠΑ των παγίων του εσωτερικού καθαρής αξίας 15.276,51€ και ΦΠΑ 19%, ποσού 2.902,53€, διότι τα εν λόγω πάγια δεν χρησιμοποιήθηκαν τουλάχιστον εντός της επόμενης πενταετίας από την αγορά τους για παραγωγή αντίστοιχων εκροών (άρθρο 33 του ν.2859/200).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά: α) την επανεξέταση με σκοπό την εξαφάνιση, εν όλω ή εν μέρει της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, και β) την αποδοχή, εν όλω ή εν μέρει, της υπ' αριθ. /10-05-2010 αίτησής της για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει και είναι ακυρωτέα διότι, έχει συνταχθεί πλημμελώς, λόγω μη ορθής εφαρμογής των οικείων φορολογικών διατάξεων που διέπουν τον τύπο έκδοσης της (δεν υπάρχει αναφορά στα στοιχεία του νομίμου εκπροσώπου της, στα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλέγγυα, στις ισχύουσες διατάξεις, στα στοιχεία της εντολής).
2. Η έκθεση ΦΠΑ είναι αόριστη και πλημμελώς συνταχθείσα, αφού ο έλεγχος δεν παραθέτει με σαφήνεια και ακρίβεια της ελεγκτικές ενέργειες στις οποίες προέβη, αλλά και τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα του.
3. Δεν αιτιολογείται και δεν προκύπτει για ποιο λόγο ο υπάλληλος του ελέγχου προέβη σε θυροκόλληση τόσο του σημειώματος διαπιστώσεων και της προσωρινής πράξης όσο και της

προσβαλλόμενης πράξης και της συναφούς έκθεσης ΦΠΑ. Με δεδομένο ότι η άκυρη επίδοση ισοδυναμεί με μη επίδοση, η δε, τήρηση των περί κοινοποίησης διατάξεων, ως τύπος της διαδικασίας, εγγυάται το δικαίωμα στην προηγούμενη ακρόαση και στην αποτελεσματική δικαστική προστασία.

4. Παρά το γεγονός, ότι τελικώς ο πάγιος εξοπλισμός δεν χρησιμοποιήθηκε σε άμεσα φορολογητέες πράξεις εντός όλης της πενταετίας, λόγω επιχειρηματικής αποτυχίας της ως δευτερεύουσας δραστηριότητας, πλην όμως ο εξοπλισμός πωλήθηκε πριν τη λήξη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού. Επιπλέον δεν υπάρχει καμία απολύτως αιτιολογημένη και τεκμηριωμένη κρίση του ελέγχου περί των λόγων απόρριψης των λειτουργικών δαπανών. Επιπροσθέτως, η πράξη πρέπει να ακυρωθεί καθώς η εταιρεία ουδέποτε έλαβε δια συμψηφισμού ή επιστροφής το αρχικό ποσό ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά των παγίων. Παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας του συστήματος του ΦΠΑ.
5. Παρότι τέθηκαν υπόψη του ελέγχου σχετικά αποδεικτικά έγγραφα, αυτός παρέλειψε να τα λάβει υπόψη του, αλλά και να αιτιολογήσει επαρκώς το λόγο, για τον οποίο δεν τα λαμβάνει υπόψη του, την ίδια στιγμή που όλες οι σκέψεις και κρίσεις του βρίθουν αοριστιών και ατεκμηρίωτων κρίσεων και φράσεων. Τα ανωτέρω, συνιστούν, επιπλέον, ανατροπή του βάρους απόδειξης, το οποίο κατά βασική αρχή του φορολογικού δικαίου φέρει η φορολογική αρχή και όχι ο φορολογούμενος.
6. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το αναλυτικό υπόμνημά της και τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία.
7. Δεν διευκρινίζεται βάσει ποιας διάταξης νόμου της επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι 120% του φόρου.
8. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς καταλογισμό φόρου καθώς η παραγραφή της διαχειριστικής περιόδου 2009 συμπληρώθηκε την 31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ θυροκολλήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας την 12/09/2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την 12/10/2017 και ώρα 13:40 θυροκόλλησε στην έδρα της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (Αναξαγόρα 6-8 Αθήνα) σε κλειστό φάκελο το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, διότι δεν βρήκε τον Προϊστάμενο της ως άνω υπηρεσίας, ούτε κάποιον από τους αναπληρωτές του, ούτε κάποιον υπάλληλο και την πόρτα κλειστή. Η ως άνω θυροκόλληση έγινε από την δικαστική επιμελήτρια Μαρίνα Δημ. Μαστρογιαννοπούλου παρουσία του μάρτυρα Χρήστου Νικ. Γραμματόπουλου, δικαστικού επιμελητή.

Στη συνέχεια, την ίδια ημέρα, η ως άνω δικαστική επιμελήτρια, σε εφαρμογή του άρθρου 128 του ΚΠΔ, προσήλθε στο Αστυνομικό τμήμα τάξης Ομονοίας, και επειδή απουσίαζε ο Διοικητής του, παρέδωσε στον Αξιωματικό Υπηρεσίας, απλό αντίγραφο του εγγράφου της ενδικοφανούς προσφυγής για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, που με την παραπάνω διαδικασία θυροκόλλησε.

Επιπροσθέτως, η ως άνω δικαστική επιμελήτρια βεβαιώνει ότι απέστειλε μέσω του ταχυδρομικού γραφείου Ομονοίας προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ειδοποίηση σχετική με όλες τις παραπάνω ενέργειες. Η ειδοποίηση (συστημένη επιστολή) παραδόθηκε σε υπάλληλο του Ταχυδρομικού Γραφείου και έχει αριθμό κατάθεσης

Η ως άνω θυροκολληθείσα προσφυγή έλαβε αριθ. πρωτ./**16-10-2017** από τον Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Η ως άνω θυροκόλληση πραγματοποιήθηκε, προφανώς, διότι την ημερομηνία αυτή 12/10/2017 είχε προγραμματιστεί η ετήσια εκλογοαπολογιστική συνέλευση του Συλλόγου εφοριακών Αττικής και όπως είχε ανακοινωθεί δια του τύπου, οι Δ.Ο.Υ. παρέμειναν ανοικτές για το κοινό μέχρι την 09:30 ώρα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία, την 13/10/2017, κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, όμοιο αντίγραφο της ως άνω προσφυγής και έλαβε αριθ. πρωτ./13-10-2017.

Επομένως, βάσει των ως άνω πραγματικών περιστατικών όπως προκύπτουν από τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. και τα στοιχεία του φακέλου, η υπό κρίση προσφυγή κατατέθηκε εμπρόθεσμα.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης για τη χρήση 2009

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

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 έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2 και 3 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, 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.

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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- 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 με 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, με τις διατάξεις της παραγράφου **3 περίπτωση γ' 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 οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι 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 υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

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 δημοσίευσής 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, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** (σκέψη 7) 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, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της

πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), [ΣτΕ 2935/2017](#), σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και [ΣτΕ 2935/2017](#) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθμ./10-05-2010 αίτησή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ αιτήθηκε να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο

ύψους 8.931,58€, διαχειριστικής περιόδου από 01/01-31/12/2009, διότι πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-07-2004.

Επειδή, συνεπεία της ως άνω αίτησης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ η με αριθ./04-02-2013 εντολή προσωρινού ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2009.

Επειδή, από την από 25/08/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για τη χρήση 2009 προκύπτει ότι:

1. Έχουν υποβληθεί η εκκαθαριστική και οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τη χρήση 2009 Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του TAXIS, δεν προκύπτει υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.
2. Δεδομένου ότι δεν προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.
3. Επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ελέγχου και από το σύστημα taxis προκύπτει ότι δεν υφίσταται παραβάσεις του ΚΒΣ για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί διετούς παράτασης της προθεσμίας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ισχύει η **πενταετής προθεσμία παραγραφής**, ήτοι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ποσού ΦΠΑ, παραγράφηκε μετά τις 31.12.2015.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009, εκδόθηκε την 25/08/2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να ακυρωθεί είναι βάσιμος.

Ως προς την κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή ΦΠΑ χρήσης 2009

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς Επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο Παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος Παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 93 περίπτωση β' του ν.2362/1995 (Δημόσιο Λογιστικό), όπως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της κρινόμενης αίτησης, ορίζεται ότι:

β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από τη χρονολογία που φέρει η έγγραφη απάντηση του Διατάκτη ή της αρμόδιας για την πληρωμή της απαιτήσεως αρχής. Αν η αρμόδια δημόσια αρχή δεν απαντήσει, η παραγραφή αρχίζει μετά πάροδο έξι μηνών από τη χρονολογία υποβολής της αιτήσεως. Υποβολή δεύτερης αιτήσεως δεν διακόπτει εκ νέου την παραγραφή.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την από 07/05/2010 εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και στην συνέχεια υπέβαλε την με αριθ. πρωτ./10-05-2010 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 8.931,58€, για την ως άνω χρήση 2009.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων η απαίτηση της προς επιστροφή ΦΠΑ αρχικά παραγράφηκε, μετά τρία έτη από την ημερομηνία υποβολής της αριθ. πρωτ./10-05-2010 αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, ήτοι την 10/05/2013 και εν συνεχεία λόγω μη απάντησης της αρμόδιας αρχής η παραγραφή της αξίωσης συντελέστηκε την 10/11/2013.

Επειδή, η αξίωση κατά του δημοσίου προς επιστροφή φόρου δεν δύναται να αναβιώσει (άρθρο 57§5 εδαφ. 3° του ν. 2859/2000) καθώς το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του ΦΠΑ χρήσεως 2009, έχει υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31/12/2015, όπως προαναφέρθηκε.

Επομένως, η αξίωση της προσφεύγουσας κατά του Δημοσίου για επιστροφή ΦΠΑ χρήσης 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

A) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ./25-08-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ και

B) την απόρριψη αυτής για τους λοιπούς λόγους και αιτήματα της υπό κρίση προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση 01/01-31/12/2009

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ	8.931,58€	0,00€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο ΦΠΑ		2.902,53€	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		3.483,03€	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΠΑ		6.385,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.931,58€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.