



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/01/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 25

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'/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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./01.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

β) της υπ' αριθ./01.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
γ) της υπ' αριθ./01.06.2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./01.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., την υπ' αριθ./01.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 και την υπ' αρ./01.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με 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' αριθ./01.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, φόρος ποσού 39.434,88€ πλέον πρόσθετου φόρου 47.321,86€, λόγω λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 207.552,00€ πλέον ΦΠΑ 39.434,88€, ως κάτωθι:

α/α	Είδος Φορολογικού Στοιχείου	Αριθμός	Ημερ/νία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΔΑ-ΤΠ	101	20/10/2008			56.312,00	10.699,28	67.011,28
2	ΔΑ-ΤΠ	102	27/10/2008			58.316,00	11.080,04	69.396,04
3	ΔΑ-ΤΠ	103	4/11/2008			36.210,00	6.879,90	43.089,90
4	ΔΑ-ΤΠ	104	12/11/2008			56.714,00	10.775,66	67.489,66
ΣΥΝΟΛΑ						207.552,00	39.434,88	246.986,88

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./01.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 19.717,44€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης τεσσάρων (-4-) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 207.552,00€ πλέον ΦΠΑ 39.434,88€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ./01.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, ειδική κύρωση ποσού 39.434,88€, ήτοι το ισόποσο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης τεσσάρων (-4-) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 207.552,00€ πλέον ΦΠΑ 39.434,88€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 01/06/2017 εκθέσεων ελέγχου Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990, αντιστοίχως, της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 417/23.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. 66/19.02.2015 εντολής.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης της παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 με την οποία καταργήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 και επομένως, το πρόστιμο ΦΠΑ κατέστη μηδενικό πριν τη δημοσίευση του άρθρου 79 του ν.4472/2017.
3. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του ΦΠΑ λόγω του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών. Δεν παρέχεται το δικαίωμα κρίσης του κύρους των βιβλίων στο ΦΠΑ.
4. Η κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 έχει καταργηθεί από την έναρξη ισχύος του ν.2523/1997.

Ως προς τον 1^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 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)..... 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 την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του

οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, 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 ερείσματος της.

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ.1226/28.09.2001 του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 86/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' τμήμα) που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν.1882/90, αναφέρεται σε ειδική κύρωση, χρηματικού μөн περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα.

Επειδή, ελλείπει υφιστάμενης στο ν.1882/1990 διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ως άνω νόμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

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, σύμφωνα με 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 (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., 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. 4 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 φορολογουμένου.

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, με το υπ' αριθ. πρωτ. 2229/06.02.2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. (αρ. πρωτ. εισερχομένου 5223/12.02.2015) διαβιβάστηκε η από 07/01/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. 402/26.06.2015 πράξη επιβολής προστίμου. Το εν λόγω έγγραφο αποτελεί νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με την από 01/06/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, έχουν υποβληθεί οι περιοδικές δηλώσεις και η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτών περιλαμβανομένων και των οριστικοποιηθέντων δια συμβιβασμού ή φύλλων ειλικρινούς δηλώσεως κ.λπ.) ή πράξη, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορεί να εκδοθεί και κοινοποιηθεί νομίμως συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ή πράξη κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 και 49, παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 01/06/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά κύριο φόρο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου, καθόσον κατ' εφαρμογή της υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, αλλά ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων, εφόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε καθ' υπέρβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, λόγω μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου, εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής (κανόνας πενταετίας). Αντιθέτως, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, βάσει της από 07/01/2015 έκθεσης ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., παραγράφεται μετά την παρέλευση εικοσαετίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του δεύτερου και του τρίτου προβαλλόμενου ισχυρισμού, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για την πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 8§12 του ν. 1882/23.3.1990 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, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ.1226/28.09.2001 του

Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 86/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' τμήμα) σύμφωνα με την οποία: «η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη επιβολής της ειδικής κύρωσης λόγω κατάργησής της, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./08.09.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./01.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./01.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
3. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./01.06.2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./01.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	39.434,88 €	0,00 €	-39.434,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	47.321,86 €	0,00 €	-47.321,86 €
Σύνολο για καταβολή	86.756,74 €	0,00 €	-86.756,74 €

Η υπ' αριθ. /01.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	19.717,44 €	0,00 €	19.717,44 €

Η υπ' αριθ. /01.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	39.434,88 €
----------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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