



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/12/2017
Αριθμ. Αποφ.: 2335

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και της συνημμένης σε αυτή

σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε εις βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με ημερομηνία-2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαφορά φόρου ύψους 1.525.136,26 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.830.163,51 €, ήτοι, συνολικού ποσού 3.355.299,77 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε εις βάρος της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατόπιν σχετικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ....., δυνάμει της-2013 αρχικής και μετέπειτα τροποποιημένης με αρ.-2016 εντολής ελέγχου.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα ακόλουθα : Δυνάμει του με αριθμ.-2002 συμφωνητικού σύστασης κοινοπραξίας, συστήθηκε Κοινοπραξία, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, μεταξύ των εταιριών «.....» με ΑΦΜκαι «.....» με ΑΦΜ, οι οποίες συμμετείχαν κατά ποσοστό 75% και 25%, αντίστοιχα, για την εκτέλεση του έργου «.....». Διαχειριστής της κοινοπραξίας, ορίστηκε ομε ΑΦΜ, ο οποίος ασκούσε παράλληλα και καθήκοντα Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρίας «.....». Σημειώνεται, ότι ο προσφεύγων, άσκησε καθήκοντα Διευθύνοντος συμβούλου, στην ανώνυμη εταιρία «.....» από την έναρξη της λειτουργίας της (...../1994) έως και κατά το χρόνο κήρυξης της πτώχευσης αυτής.

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι η ανώνυμη εταιρία –μέλος της κοινοπραξίας, με την επωνυμία «.....», δυνάμει της με αριθμ./2010 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης και διορίσθηκε σύνδικος της πτώχευσης η δικηγόρος,

Σημειώνεται, ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν : α) του με αρ πρωτ-2008 Δελτίου πληροφοριών με συν/μένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., κατά τη χρήση 2004, εξέδωσε προς την Κοινοπραξία «.....», έξι (6) πλαστά φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) καθαρής αξίας 7.194,29 € και β) του με αρ πρωτ-2010 Δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., με συν/μένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το οποίο, η επιχείρησημε Α.Φ.Μ., κατά τη χρήση 2004, εξέδωσε προς την ως άνω κοινοπραξία, ένα Τιμολόγιο έργου Νο 43/15-7-2004 καθαρής αξίας 86.840,75€ πλέον Φ.Π.Α. 15.631,35€.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις, (λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2004), κατέστησαν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και συνεπεία αυτών η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της Κοινοπραξίας, ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, προσδιορίζοντας, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 και 34 του Ν. 2238/1994. Επίσης, οι φορολογητέες εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α., προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το σύνολο του φόρου εισροών, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της υπό κρίση χρήσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εταιρία «.....» στην οποία μετείχε, δεν ευθύνεται για τις παραβάσεις και παραλείψεις της κοινοπραξίας, όπως περιγράφονται στην πράξη αυτή και σε κάθε περίπτωση, η ευθύνη της εταιρίας περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής της στην εν λόγω κοινοπραξία.
- Η προσβαλλόμενη πράξη σε κάθε περίπτωση, θα έπρεπε να είχε κοινοποιηθεί στη σύνδικο της πτωχής εταιρίας «.....», ως μόνης αρμοδίου να προβάλλει αντιρρήσεις σχετικά με την τυχόν ευθύνη της εταιρίας «.....» για τα χρέη της κοινοπραξίας.
- Άκυρη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι δεν στοιχειοθετείται προσωπική φορολογική ευθύνη εις βάρος του.
- Το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για την διενέργεια ελέγχου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, υπέκυψε στην πενταετή παραγραφή.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί έλλειψης προσωπικής του ευθύνης για τα χρέη της Κοινοπραξίας και μη νόμιμης επίδοσης της καταλογιστικής πράξης

Επειδή με το άρθρο 50 παρ. 7 του ν. 4174/2013 πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990, ορίζεται ότι : « Για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρείες, που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες, από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους.»

Περαιτέρω από τους συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 741 του Α.Κ., 20 του Εμπορικού Νόμου και 2 του Διατάγματος τους 2/14-5-1835 « Περί αρμοδιότητος των Εμποροδικείων » συνάγεται ότι, η κοινοπραξία, που με ιδιαίτερη, επωνυμία ή με τα ονόματα όλων των μελών τους, αναλαμβάνει ως ανάδοχος την εκτέλεση τεχνικού έργου, το οποίο, κατά τα ουσιώδη στοιχεία του, αποτελεί επιχείρηση χειροτεχνίας και επομένως αντικειμενικά εμπορική πράξη έχει το χαρακτήρα ομόρρυθμης εμπορικής εταιρείας. Εάν δεν υποβλήθηκε τις διατυπώσεις, δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες, λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία « εν τοις πράγμασι », οπότε τα μέλη της θα ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της. (Α.Π. 1608/2006, 1180/1995).

Επειδή ακολούθως, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1269/25-10-1995, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 547-1995 γνωμοδότηση σχετικά με την ευθύνη μελών των κοινοπραξιών, ορίζεται ότι : «Με το ν. 1882/90 ο οποίος τιτλοφορείται μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις, έγιναν διάφορες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που σκοπό είχαν, κατά την εισηγητική έκθεση του νόμου, να περιστείλουν την απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς και να συμβάλλουν στην ταχεία είσπραξη των δημοσίων εσόδων ιδία ενόψει της διαμεσολαβησάσης καταργήσεως του εντάλματος προσωπικής κράτησης.

Στην παράγραφο 10 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι για τις κοινοπραξίες, τις κοινωνίες και τις αστικές εταιρίες που ασκούν επιχείρηση, οι οφειλές κύριες και πρόσθετες, από φόρους, τέλη, εισφορές και από πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις γενικά που αφορούν αυτές βεβαιώνονται στο όνομά τους, η ευθύνη όμως για την καταβολή των οφειλών αυτών βαρύνει αλληλεγγύως και σε ολόκληρο καθένα από τα μέλη τους.

Με την άνω διάταξη εσκοπήθη η συμπλήρωση του νομοθετικού κενού που υπήρχε σχετικά με το πρόσωπο στο όνομα του οποίου γίνεται η βεβαίωση των οφειλών των κοινοπραξιών κ.λπ., καθώς και το ποιος έχει την ευθύνη για την καταβολή των οφειλών αυτών, καθόσον η κοινοπραξία, η κοινωνία και η αστική εταιρεία δεν έχουν ίδια αυθύπαρκτη νομική προσωπικότητα (βλ. εισηγητική έκθεση επί του άνω άρθρου).»

Περαιτέρω, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 741 του ΑΚ, 20 του Εμπορικού Νόμου και 2 του Διατάγματος της 2/14-5-1835 «Περί αρμοδιότητος των Εμποροδικείων» συνάγεται ότι, η κοινοπραξία, που με ιδιαίτερη επωνυμία ή με τα ονόματα όλων των μελών της, αναλαμβάνει ως ανάδοχος την εκτέλεση τεχνικού έργου, το οποίο κατά τα ουσιώδη στοιχεία του αποτελεί επιχείρηση χειροτεχνίας και επομένως αντικειμενικά εμπορική πράξη, έχει το χαρακτήρα ομόρρυθμης εμπορικής εταιρείας. Εάν δεν υποβλήθηκε στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες, λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία «εν τοις πράγμασι», οπότε τα μέλη αυτής ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις της (βλ. Α.Π. 1608/2006) (αποφ. 3676/2012 ΕφΑθ)

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, ορίζεται ότι :

«1. Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.

2. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνονται εις ολόκληρον.

3. Εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

4. Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και στις ειδικά ρυθμιζόμενες κοινοπραξίες, εκτός αν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στην ειδική ρύθμιση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες, που συγχωνεύονται,

ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α),

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης, συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ)

δ)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47α του ν. 2190/1920 (περί ανωνύμων εταιριών): «1. Η Εταιρεία λύεται: α) άμα τη παρόδω του εν τω καταστατικώ οριζομένου χρόνου διάρκειας αυτής, β) δι'αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως λαμβανομένης τας διατάξεις του άρθρου 29 παράγραφος 3 και 31 παράγραφος 2 και γ) άμα τη κηρύξει της εταιρίας εις κατάστασιν πτωχεύσεως.»

Από το συνδυασμό των προαναφερθέντων διατάξεων, προκύπτει ότι, καταρχάς, οι ανώνυμες εταιρίες «.....» και «.....», ευθύνονται αλληλεγγύως και σε ολόκληρο, για την καταβολή των οφειλών που βαρύνουν την κοινοπραξία «.....», ως μέλη αυτής. Παράλληλα, ο προσφεύγων ευθύνεται προσωπικά, και αλληλέγγυα για τα χρέη της ανώνυμης εταιρίας «.....», της οποίας υπήρξε διευθύνων σύμβουλος από την έναρξη της λειτουργίας της έως και την πτώχευση –λύση αυτής, κατά την/2010. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή, αφενός, κοινοποίησε (κατά την

6/6/2017) στον προσφεύγοντα, την προσβαλλόμενη πράξη, ως προσωπικά ευθυνόμενου προσώπου για τα χρέη της ανώνυμης εταιρίας, και αφετέρου, στη σύνδικο της πτωχής εταιρίας (στις 13/07/2017), και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακύρωσης της πράξης λόγω έλλειψης προσωπικής του ευθύνης και μη νόμιμης επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, εφόσον η κοινοπραξία, της οποίας ο προσφεύγων φέρει την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου ενός των μελών της, συνιστά, σύμφωνα με τα ως άνω εκτιθέμενα, ομόρρυθμη εταιρεία εν τοις πράγμασι και συνεπώς είναι υποκείμενο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που δημιουργούνται από τη δράση των μελών της, τα οποία υπέχουν ατομική και εις ολόκληρο ευθύνη για τα χρέη της κοινοπραξίας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου

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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

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 περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 72 § 6 του Ν. 4174/13: «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 απόφαση 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, έχει κριθεί ότι, 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 (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996).

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 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, 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.

Στην προκειμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- τα στοιχεία περιήλθαν στη φορολογική αρχή εντός της προβλεπόμενης, στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 57, πενταετίας, ήτοι, δε συντρέχει περίπτωση ελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία
- έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η με αριθμ.-2005 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,

το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τη χρήση 2004, παραγράφηκε με την πάροδο της πενταετίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας και 2932/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ,και την ακύρωση της με αριθ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, λόγω παραγραφής.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.