



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 29/01/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφασης: 447

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , δικηγόρου , με έδρα την , οδός , ως συνδίκου της Ένωσης της πτώχευσης του του , με έδρα την , και ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 20/07/2018 οικεία έκθεση ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , δικηγόρου , ως συνδίκου της Ένωσης της πτώχευσης του του , 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. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του πρόστιμο ύψους 4.434,50€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2859/2000.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με το με αρ.πρωτ. ΕΜΠ. /20-01-2016 έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (αρ. πρωτ. εισερχομένου /2016) δελτίο πληροφοριών το οποίο αφορούσε τον προσφεύγοντα.

Η επιχείρηση του με την υπ' αριθ. /2010 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών κηρύχθηκε σε κατάσταση πτωχεύσεως με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 17/03/2009. Ως σύνδικος πτώχευσης διορίστηκε ο δικηγόρος και νυν προσφεύγων

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, ο , κατά τη χρήση 2007, έλαβε από την επιχείρηση «..... –» με διεύθυνση και ΑΦΜ, τα ακόλουθα δύο εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών:

1. Τ.Π.Υ Νο /2007 αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 €
2. Τ.Π.Υ Νο /2007 αξίας 16.700,00 € πλέον ΦΠΑ 3.173,00 €

Τα εν λόγω τιμολόγια κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ με την με αριθμό /2015 έκθεση κατάσχεσης και διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 20/07/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, εκδόθηκε η με αρ. /..... /2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της. Στη συνέχεια, επιδόθηκε η με αρ. πρωτ. /2016 πρόσκληση στον σύνδικο πτωχεύσεως κο (αριθ. πρωτ. /2016 πιστοποιητικό του τμήματος πτωχεύσεων του Πρωτοδικείου Αθηνών), με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά την χρήση 1/1/2007-31/12/2007, καθώς και τα στοιχεία των συναλλαγών με τον φερόμενο ως προμηθευτή

Ακολουθώντας, την 14/11/2016 ο κος επικοινωνήσε με τον έλεγχο και δήλωσε ότι τα βιβλία και στοιχεία της πτωχευθείσας επιχείρησης ευρίσκοντο στο γραφείο του και την 15/11/2016 ο έλεγχος μετέβη εκεί και έλαβε γνώση των βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, σύμφωνα πάντα με τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση, στον έλεγχο παρεδόθησαν φωτοαντίγραφα των σελίδων του βιβλίου της χρήσης 2007, φωτοαντίγραφα ληφθέντων στοιχείων που αφορούν τα τεχνικά έργα τα οποία έχει εκτελέσει ο προσφεύγων, καθώς και πιστοποιήσεις εκτελεσθεισών εργασιών του

Επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή, επισημαίνει ότι την 21/11/2016 ο κος προσκόμισε εκ νέου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, καθώς και τις σχετικές Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις οικοδομοτεχνικού έργου οι οποίες αφορούν την κατασκευή του κτιρίου 1^{ου} Ν/Γ Αχαρνών. Επιπροσθέτως, υπέβαλε το με αρ. πρωτ. /2016 υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος το απέρριψε ως

γενικόλογο. Τέλος, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπ' όψιν της τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση, ήτοι τις σχετικές Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις οικοδομοτεχνικού έργου, παραστατικά στοιχεία αγορών από τα οποία προκύπτει η κατασκευή των έργων καθώς σχετικές πιστοποιήσεις των εργασιών που εκτελέσθηκαν στο έργο, κατέληξε στο πόρισμα ότι ο είναι λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής αξίας 46.700 €.

Μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, ο προσφεύγων, υπέβαλλε συμπληρωματικές δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016, τροποποιώντας τις δηλώσεις του και αποκαθιστώντας τη φορολογητέα ύλη.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν τήρησε τα προβλεπόμενα στις ανωτέρω διατάξεις και η φορολογική αρχή καταλόγισε τις προβλεπόμενες από το αρ. 7 Ν. 4337/2015 και την ΠΟΛ 1110/2017 παραβάσεις και εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως ανω πράξης προβαλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- *Ο πτωχός από την ημέρα της πτώχευσής του, και όσον αφορά τις μέχρι τότε εμπορικές του πράξεις, δεν έχει κανένα δικαίωμα διαχείρισής τους, διότι απαιτήσεις και υποχρεώσεις, μέχρι τη μέρα κήρυξης της πτώχευσης, υπάγονται στη διοίκηση του σύνδικου της πτώχευσης, που τελεί υπό την εποπτεία του αρμόδιου κ. Εισηγητή των πτωχεύσεων. Είναι αναληθές ότι ο σύνδικος πτώχευσης επικοινωνήσε με τον έλεγχο και δήλωσε ότι είχε τα βιβλία και ποτέ δεν έγινε έλεγχος αυτών στο γραφείο του. Επιπροσθέτως, ο πτωχός προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. έπειτα από ασκούμενες πιέσεις και χωρίς τη γνώση και συγκατάθεση του συνδίκου της πτώχευσης.*
- *Η επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου αντίκειται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγόμενων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Η Διοίκηση απώλεσε το δικαίωμα του ελέγχου και της επιβολής προστίμου, λόγω παραγραφής (πάροδος πενταετούς ορίου ελέγχου και επιβολής της οποίας ποινής (ΣτΕ 1738/2017).*

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, ο προσφεύγων , μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και υπέβαλε συμπληρωματικές δηλώσεις σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 57- 61 του ν. 4446/2016 σχετικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Συγκεκριμένα, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ υπέβαλε την υπ' αριθ. /2017 δήλωση. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, με την δήλωσή του αυτή ο προσφεύγων τροποποίησε τα δεδομένα της χρήσης 2007 και αποκατέστησε την φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τα όσα ο έλεγχος είχε συμπεριλάβει στο με το με αριθμό /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 & 62 του Ν 4174. Ωστόσο, στη συνέχεια ο προσφεύγων, δεν τήρησε τις διατάξεις των άρθρων 57- 61 του ν. 4446/2016 με αποτέλεσμα η Δ.Ο.Υ. να προχωρήσει στην επιβολή προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική χρήση 01.01.2007 – 31.12.2007, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 και την ΠΟΛ 1110/2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής.

Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος.

Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»

Επειδή περαιτέρω με βάση την ΠΟΛ. 1110/2017 με θέμα «Ρύθμιση οφειλών που υπάγονται στην οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ρύθμιση

ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης.» προβλέπονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

«Άρθρο 3

Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4446/2016

1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. 4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. 4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες.

Ειδικότερα:

α)

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

γ)»

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

«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.

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 έκδοσή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, με βάση την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997

(Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «...Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (διετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή διετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). **Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (κατά το πραγματικό)-εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (διετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ. β' ν. 2238/94 και 49 παρ.3 ν. 2859/2000).**»

Επειδή, 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 δικαίωμα του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφαση της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθ. 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 διατύπωσης 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 δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της Ολ. ΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./2016 έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών δελτίο πληροφοριών, το οποίο αφορούσε τον Με το ως άνω δελτίο, ενημερώθηκε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ότι από έλεγχο στην επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία εξέδωσε κατά τη χρήση 2007 προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος τα ακόλουθα εικονικά στο σύνολό τους

φορολογικά στοιχεία: α) Τ.Π.Υ Νο/2007 αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 € και β) Τ.Π.Υ Νο/2007 αξίας 16.700,00 € πλέον ΦΠΑ 3.173,00 €.

Επειδή βάσει του ως άνω δελτίου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθ./....../...../2016 εντολή ελέγχου. Ακολούθως, διενήργησε έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπ' όψη όλα τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεσή της και αφού τροποποίησε τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ, καταλόγισε για τη χρήση 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, πρόστιμο για την διενεργηθείσα έκπτωση φόρου εισροών, δυνάμει των δύο εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τιμολογίων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2013. Ωστόσο, μετά τη συμπλήρωση του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./2016 έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

Επειδή, από το υποσύστημα ΦΠΑ του συστήματος TAXIS προκύπτει κατ' αρχάς ότι για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, είχε υποβληθεί η με αρ./2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις 04/04/2008.

Επειδή επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διαπιστώνεται ότι δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και κατ' ακολουθίαν προστίμων ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής κρίνεται βάσιμος, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο ΦΠΑ για τη χρήση 2007 έχει παραγραφεί, ήδη από την 31/12/2013. Και τούτο διότι, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι αφενός δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου για την κρινόμενη χρήση, προϋπόθεση απαραίτητη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης και αφετέρου ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την επίμαχη χρήση 2007, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και κατ' ακολουθίαν προστίμου ΦΠΑ δεν εμπίπτει

στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , δικηγόρου , ως συνδίκου της Ένωσης της πτώχευσης του του , με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.