



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-12-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2572

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της με αριθ. / 1-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ. / 1-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 1-7-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό / 1-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα

εταιρία διαφορά φόρου εκροών, ποσού 6.598,66€ πλέον διαφορά φόρου εισροών, ποσού 11.597,04€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 19.458,48€.

Η προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. / 8-1-2019 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ. / 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ. / 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ. / 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ. / 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ. / 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ. / 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότη επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.

- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.
- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ. / 23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΙΜ.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	ΤΙΜ.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	ΤΙΜ.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	ΤΙΜ.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε την 6-5-2020 στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρίας με ΑΦΜ:

- το με αριθ. / 10-4-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- τον με αριθ. /1 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,
- τον με αριθ. /2 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., χρήσης 2010,
- τον με αριθ. /3 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7§3 του ν.4337/2015, χρήσης 2010,

- τον με αριθ./4 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν.2523/1997, χρήσης 2010.

Η προσφεύγουσα εταιρία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 21-5-2020 έγγραφο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 1-7-2020 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με αριθ./ 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την χρήση 2010.
2. Παραβίαση των προθεσμιών του άρθρου 28 του ν.4174/2013.
3. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας,

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ, ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2010

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις παρ.2 του άρθρου 46 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α΄ 287), ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.*

2. ...

3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 «Παραγραφή» 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 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 της παραγράφου 12 του άρθρου 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» του ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43) ορίζεται ότι: «12. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την με αριθ. 2932/2017 απόφαση 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 δημοσίευσεως 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των

διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «*Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση 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, 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/ 4-10-2017 του ίδιου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ..

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, με αριθ. / 1-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. / 9-4-2020 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ. / 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ. / 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης.

Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ. / 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ. / 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ. / 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ. / 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.
- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.
- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ. / 23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
-----	-------	---------	----------	-----------	--------	--------

	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ					
1	TIM.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	TIM.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	TIM.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	TIM.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Επειδή, η κρίση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο με ΑΦΜ, ως εικονικών, η οποία αποτυπώνεται τόσο στο με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίο Πληροφοριών όσο και στην από 14-6-2018 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, μετά το πέρας της προβλεπόμενης πενταετούς παραγραφής, της χρήσης 2010.

Επειδή, από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι για την προσφεύγουσα εταιρία υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000.

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε την 15-4-2011, την με αριθ. εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., χρήσης 2010.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., η πενταετής προθεσμία παραγραφής, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, συμπληρωνόταν, ως προς την χρήση 2010, την **31-12-2016**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της κρινόμενης προσφυγής, η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκδόθηκε την **1-7-2020**.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α., χρήσης 2010, έχει παραγραφεί, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 28-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/ 1-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 1-7-2020) Χρήσης 2010

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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