



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 21316045553

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 27/1/2021
Αριθμός απόφασης: 207

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης 24.3.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , που εδρεύει στο , με ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθμ /21-02-2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικού έτους 2007, με την οποία προσδιορίζεται πιστωτικό υπόλοιπο φόρου ύψους 737,47 ευρώ αντί 1.951,93 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την αριθμ. /2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου Κρήτης

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24.3.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η με αρ. /21-02-2017 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2007 εκδόθηκε ύστερα από την διενέργεια έλεγχου ΦΠΑ που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης κατόπιν της με αριθμ..... /22-12-2014 εντολής ελέγχου.

Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε η αριθ..... /24.3.2017 ενδικοφανής προσφυγή κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ και εκδόθηκε η αριθ.3418/14-6-2017 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτής .

Στη συνέχεια η εταιρεία κατέθεσε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Ηρακλείου Κρήτης την /03-8-2017 προσφυγή.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Ηρακλείου εξέδωσε την αριθ. /2020 απόφαση με την οποία δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε την ως άνω απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση προκειμένου να εξεταστεί στην ουσία.

Κατόπιν αυτού η ενδικοφανής προσφυγή αριθ. /24.3.2017 εξετάζεται στην ουσία των προβαλλόμενων λόγων αυτής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της υπ' αριθ. πρωτ. /21.2.2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ :ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ(ΣτΕ 1623/2016)

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ: Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων

..... Εφόσον, λοιπόν, δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία και η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την ύπαρξή τους, τότε δεν είναι νόμιμη

ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παραβίαση της αναλογικότητας, της επιείκειας, καθώς και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη.

ΤΕΤΑΡΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.1 ΚΔΔ/σίας, από την αιτιολογία της πράξης πρέπει να προκύπτει ότι ο διοικούμενος κλήθηκε να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

ΠΕΜΠΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη

ΕΚΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Αρχή της καλής πίστης

ΕΠΙ ΤΟΥ 1ου ΛΟΓΟΥ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 ν.2859/2000:«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.

4.

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α.».

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή με τις αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 15-09-2017, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ 1192/2017 αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, λαμβάνοντας υπόψη και τις με αριθ. 1738, 2934, 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ και την 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ορίστηκαν συνοπτικά οι χρήσεις για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και των φορολογιών έως 31-12-2017 που τις ακολουθούν, έχουν εν προκειμένω ως εξής :

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 ή άρθρου 57 § 1 του Ν.2859/2000 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής για εισόδημα και Φ.Π.Α.
2006 και μετά (ή 2005)	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου ή της παρ. 2 περιπτώσεις α' & γ' του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 και παρ. 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013). Εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία ως προς τη φορ. εισοδήματος περιέλθουν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής από το 2005.	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα και Φ.Π.Α. και στην περίπτωση μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.
2001 και μετά	Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ:1192/1.12.2017 με Θέμα: «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.»

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 αποφάσεων 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, από την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και από το σύστημα TAXIS, δεν προκύπτει εκπρόθεσμη ή μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για το διαχειριστικό έτος 2007.

Επειδή, ο έλεγχος είναι αρχικός και δεν γίνεται επίκληση νέου στοιχείου, υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κρίθηκαν αντισυνταγματικές με την υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας και την αριθ.2934/2017 τμήμα Β του ΣΤΕ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 και των ως άνω αποφάσεων του ΣΤΕ, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης της αριθ. /21-2-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικού έτους 2007, παραγράφηκε την 31-12-2013.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24.3.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας , με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

ΦΠΑ:ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.