



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1328

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'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου, Μουρνιών Χανίων, επί της οδού «.....», κατά του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 **Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τον υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 **Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Χανίων** .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

1) Με τον υπ' αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 83,41 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 100,09 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **183,50 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου διαπιστώθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 17/08/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, «.....».

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ.πρωτ. «.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα του «.....»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο διαπιστώθηκε διαφορά λόγω διακανονισμού του ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών σε έτος μεταγενέστερο από αυτό που αποκτήθηκαν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ).
- Έχει περαιώσει για την χρήση 2010 με τις διατάξεις του ν.3296/2004 περί αυτοελέγχου. Το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών είναι μεν μεταγενέστερο της περαίωσης αλλά δεν εμπεριέχει νέα συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου Όλα τα στοιχεία που αφορούν τις φορολογικές του υποχρεώσεις (βιβλίο εσόδων-εξόδων, Βιβλίο εισοδημάτων, κτλ) βρίσκονταν πάντα στην διάθεση της φορολογικής αρχής κατά την περαίωση και θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη.
- Η έκπτωση του φόρου εισροών που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος αποτελούσε μέρος πενταετούς διακανονισμού φόρου εισροών επενδυτικών αγαθών κατά το άρθρο 33 του ν.2859/2000. Το γεγονός ότι κατά την ημερομηνία αγοράς των αγαθών δεν υπέκειτο στο ΦΠΑ η δραστηριότητά του, δεν σημαίνει ότι δεν έχει δικαίωμα πενταετούς διακανονισμού.

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, 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...».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ.1 και 2 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

«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.».

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 παρατάθηκε με το **άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) μέχρι την 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της **Ολομέλειας του ΣτΕ** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει 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», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. **2932/2017** απόφαση της **ολομέλειας του ΣΤΕ** έκρινε ότι 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 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής , εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017(αποδοχή της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι 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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011 η οποία εκδόθηκε κατόπιν του **υπ' αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ.πρωτ.**

«.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα του «.....»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας που καταλογίσθηκε με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης η κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 15/09/2017.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το εν λόγω οικονομικό έτος δεν έχει υπαχθεί σε διατάξεις περί περαίωσης ως εκ τούτου δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων. Δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου, δεν υφίσταται θέμα μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. και επιπλέον δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 του ν.3212/2003 (καθώς υφίσταται κατάσχεση επίσημων βιβλίων), ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής και λήγει την 31/12/2016.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση οικονομικό έτος **έχει παραγραφεί** κατά το έτος έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης καθώς οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση.

Επειδή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, γίνεται αποδεκτή ως προς τον προβαλλόμενο λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ «.....» και την ακύρωση του υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων **λόγω παραγραφής**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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 .