

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

Αριθμός 403/2018 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β΄

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ υπόκειται σε πενταετή παραγραφή.

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 7 Φεβρουαρίου 2018, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρη, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σ. Βιτάλη, Α. Γαλιετιανού-Χαλκιάδακη, Σύμβουλοι, Ι. Δημητρακόπουλος, Μ. Σκανδάλη, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 22 Ιανουαρίου 2016 αίτηση:

του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. , ο οποίος παρέστη με τον Χρήστο Κοραντζάνη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ".....", που εδρεύει στιςΑττικής (οδός), η οποία δεν παρέστη.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 226/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Μ. Σκανδάλη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον εκπρόσωπο του αναιρεσείοντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου

Και Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται κατά νόμο η καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 226/2015 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατ' αποδοχόν προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρείας, ακυρώθηκε η .../20-9-2010 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, χρήσης 2002, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Με την εν λόγω πράξη είχε καταλογιστεί σε βάρος της αναιρεσίβλητης διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 207.072,87 ευρώ και προσαύξηση ποσού 621.218,61 ευρώ, λόγω ανακρίβειας της σχετικής δήλωσης.

2. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το [άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 3900/2010](#) (Α'213) και, περαιτέρω, με το [άρθρο 15 παρ. 2 του Ν. 4446/2016](#) (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 15 από τη δημοσίευση του νόμου 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), ορίζει, στο εδάφιο α', ότι «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. [...]». Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το [άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 3900/2010](#), «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]. Προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς νοείται το ποσό εισφοράς, φόρου κ.λπ., χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους, που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας». Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναίρεσης, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (βλ. ΣτΕ 1873/2012 επταμ., 435/2017 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω παραγράφων, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπέισα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (βλ. ΣτΕ 4163/2012 επταμ., 1365/2017 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ. κ.ά.).

3. Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 38 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας \(Φ.Π.Α.\)](#), ο οποίος κυρώθηκε με το [άρθρο πρώτο του Ν. 2859/2000](#) (Α' 248): «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες

έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων....» (όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο). Περαιτέρω, στο άρθρο 49 του ως άνω Κώδικα 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....», ενώ στο άρθρο 57 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπον 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. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

4. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 57 παρ. 1 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια (έως την έκδοση της ένδικης καταλογιστικής πράξης) με τις εξής διατάξεις, οι οποίες ορίζουν τα εξής: [Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008](#) (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». [Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009](#) (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». [Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010](#) (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το [άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010](#) (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

5. Επειδή, με την απόφαση 1738/2017 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία δημοσιεύθηκε μετά την άσκηση της υπό κρίση αιτήσεως, κρίθηκε ότι, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις 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](#)) αντίκεινται 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 αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

6. Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτει ότι κατά την ένδικη χρήση 2002 η αναιρεσιβλήτη εταιρεία είχε αντικείμενο εργασιών την εμπορία τροφίμων και έδρα στην οδό στο Δήμο ... , τηρούσε δε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Κατά την παραπάνω χρήση η αναιρεσιβλήτη είχε δηλώσει με την .../14-5-2003 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2002 ακαθάριστα έσοδα 939.007,44 ευρώ, ενώ με την .../24-6-2004 δήλωση φόρου εισοδήματος, ακαθάριστα έσοδα 1.486.239,25 ευρώ. Ωστόσο, η αναιρεσιβλήτη δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσεως 2002 που της ζητήθηκαν με την .../5-1-2010 πρόσκληση, ούτε κατέθεσε καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για την ίδια χρήση. Κατόπιν αυτών, η φορολογική αρχή, αφού έκρινε ότι οι ανωτέρω παραβάσεις επιδρούν στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ των βιβλίων και στοιχείων της, καθιστώντας αυτά ανακριβή, προσδιόρισε εξωλογιστικώς τις φορολογητέες εκροές της εταιρίας για την κρινόμενη χρήση στο ποσό των 1.650.000 ευρώ και εξέδωσε στις 20.9.2010 την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), η οποία επιδόθηκε στην αναιρεσιβλήτη στις 23.9.2010, και με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της φόρος ποσού 207.072,87 ευρώ και προσαύξηση ποσού 621.218,61 ευρώ λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεως. Κατά της πράξεως αυτής, η αναιρεσιβλήτη άσκησε την από 22.11.2010 προσφυγή, με την οποία προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του ένδικου φόρου είχε υποπέσει σε παραγραφή. Επί της προσφυγής εκδόθηκε η ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την οποία έγινε δεκτό ότι, στην προκείμενη περίπτωση, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξεως προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεως 2002, ο οποίος άρχισε στις 31.12.2003 (τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δηλώσεως -10η ημέρα του πέμπτου μήνα της επόμενης χρήσεως) και έληξε αρχικώς με την πάροδο της πενταετίας στις 31.12.2008, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008, μέχρι τις 31.12.2009, και επομένως, είχε συμπληρωθεί κατά το χρόνο εκδόσεως (20.9.2010) και κοινοποιήσεως (23.9.2010) της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α..

7. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, η οποία ασκήθηκε στις 25.1.2016 και, επομένως, διέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 3 και 4 του π.δ. 18/1989 (όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 του Ν. 3900/2010 και στη συνέχεια με το [άρθρο 15 παρ. 2 του Ν. 4446/2016](#)), άγεται κατ' αίτηση διαφορά, το χρηματικό αντικείμενο της οποίας, σύμφωνα με το από 18.12.2015 σχετικό σημείωμα του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, υπερβαίνει το προβλεπόμενο ελάχιστο όριο των 40.000 ευρώ. Με την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως προβάλλεται ότι το δικάσαν εφετείο δεν έλαβε υπόψη και δεν εφάρμοσε τις - αυτεπαγγέλτως, κατά το Δημόσιο, ληπτικές υπόψη - διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε έτι περαιτέρω η προθεσμία παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου μέχρι την 30η.6.2010 και ακολούθως μέχρι την 31η.12.2010, με αποτέλεσμα, κατά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, οι ένδικες αξιώσεις (για τη χρήση 2002) να μην έχουν υποπέσει ακόμα σε παραγραφή. Προς θεμελίωση δε του παραδεκτού του λόγου αυτού αναιρέσεως το Δημόσιο προβάλλει ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς το ζήτημα αν με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 10 του Ν. 3790/2009 και 82 του Ν. 3842/2010 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας για τη χρήση 2002 είχε παραταθεί έως 31.12.2010 και αν το δικαστήριο είχε υποχρέωση να εφαρμόσει αυτεπαγγέλτως τις διατάξεις περί παρατάσεως της παραγραφής. Δεδομένου ότι κατά το χρόνο άσκησης της υπό κρίση αίτησης πράγματι δεν υπήρχε νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή των ως άνω περί παρατάσεως της παραγραφής διατάξεων, ο σχετικός ισχυρισμός του Δημοσίου είναι βάσιμος, και συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτός. Ωστόσο, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 5, οι διατάξεις των άρθρων 10 του Ν. 3790/2009 και 82 του Ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσής των εν λόγω νόμων

ημερολογιακού έτους, όπως είναι η ένδικη χρήση 2002, αντίκεινται προς τις διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Επομένως, ορθώς η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν έλαβε υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 10 του Ν. 3790/2009 και 82 του Ν. 3842/2010, διότι αυτές δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 7 Φεβρουαρίου 2018

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018.