



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/09/2017

Αριθμός απόφασης: 5292

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με έδρα την Λάρισα, οδός «.....» με ΑΦΜ «.....», όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τους εκκαθαριστές α) «.....» και β) «.....», κατά :

α. Την «.....»/21.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Κ.Β.Σ. περιόδου από 27/12/2015 έως 26/12/2016 με ποσό προστίμου 500,00 €.

β. Την «.....»/21.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Κ.Β.Σ. περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με ποσό προστίμου 293,33 €.

γ. Την «.....»/21.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 2.838.952,63 € και προσαυξήσεων ποσού 3.406.743,16 € ήτοι συνολικού ποσού 6.245.695,79 € .

δ.Την «.....»/21.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 128.013,90 € και προσαυξήσεων ποσού 153.616,68 € ήτοι συνολικού ποσού 281.630,58 € .

ε.Την «.....»/21.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Υπεραξίας Αναπροσαρμογής Ακινήτων Ν. 2065/1992 του 2004 φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 22.385,82 € και προσαυξήσεων ποσού 26.862,98 € ήτοι συνολικού ποσού 49.248,80 € .

στ. Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 32.308,18 € και προσαυξήσεων ποσού 38.769,82 € ήτοι συνολικού ποσού 71.078,00 € .

ζ. Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, για την ακίνητη περιουσία της εταιρείας, που υπήρχε την 1/1/2005 φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 12.427,60 € και προσαυξήσεων ποσού 14.913,12 € ήτοι συνολικού ποσού 27.340,72 € .

η.Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 70,80 € και προσαυξήσεων ποσού 84,96 € ήτοι συνολικού ποσού 155,76 € .

θ.Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τελών και Αμοιβών Δ.Σ. φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 31/12/2004 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 846,43 € και προσαυξήσεων ποσού 1.015,72 € ήτοι συνολικού ποσού 1.862,15 € .

ι.Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τελών και Αμοιβών Δ.Σ. φορολογικής περιόδου από 01/01/2005 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 589,92 € και προσαυξήσεων ποσού 707,90 € ήτοι συνολικού ποσού 1.297,82 € .

ια.Την «.....»/21.02.2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Αμοιβών Αλλοδαπών φορολογικής περιόδου από 01/07/2004 έως 30/06/2005 με καταλογισμό ποσού Κύριου Φόρου 10,28 € και προσαυξήσεων ποσού 12,34 € ήτοι συνολικού ποσού 22,62 € ,του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

6. Τis απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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:

Ύστερα από μερικό τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004-30/06/2005 ,που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ ,ύστερα από την με αριθ. «.....»/17-12-2013 εντολή ελέγχου και έναρξη ελέγχου την 25-11-2015 και την σύνταξη των από 21/02/2017 σχετικών εκθέσεων ελέγχου, εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις:

A. Φορολογία Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων:

1. Η υπ' αριθμόν «.....»/21.02.2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε στο Συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ,διότι στη χρήση 27/12/2015-26/12/2016 δεν επέδειξε στον μερικό (Τακτικό) έλεγχο τα βιβλία: Αποφάσεων Διοικητικού Συμβουλίου- Μητρώου μελών και των Βιβλίων συντήρησης 6 φορολογικών μηχανισμών που τηρούσε η ελεγχόμενη πριν την έναρξη της περιόδου εκκαθάρισης (27/12/2012), καθώς και τα βιβλία που τηρούσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο 1/7/2004-30/6/2005 (το βιβλίο αποθήκης και συγκεκριμένα των 12 θεωρημένων CD ROM No 24-35) - (το βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμού με αριθ. θεωρ. «.....»/2002) - (το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με αριθ. θεωρ. «.....»/1998 εκκοκιστηρίων βάμβακος) -(το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με αριθ. θεωρ. «.....»/2003 της «.....»)- (τα πρόσθετα θεωρημένα βιβλία αποθήκευσης αποθέτη του άρθρου 10 περ. η του Κ.Β.Σ. για τα ψυγεία «.....»)-(τα θεωρημένα Ημερήσια διπλότυπα φύλλων συναλλαγών των 7 υποκαταστημάτων) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με το άρθρο 13,23,24 και 25 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013)

2. Η υπ' αριθμό «.....»/21.02.2017 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε στο Συνεταιρισμό πρόστιμο ποσού 293,33 ευρώ, διότι στη χρήση από 1/7/2004-30/06/2005 δεν τήρησε σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα τηρηθέντα βιβλία του τα έσοδα, τις υπηρεσίες και τις λοιπές συναλλακτικές πράξεις, σε μέλη της ένωσης και σε τρίτους, μη μέλη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 & παρ. 2,3 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παραγρ. 1 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/92).

B. Φορολογία Εισοδήματος:

Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005,δυνάμει της οποίας τα καθαρά κέρδη του Συνεταιρισμού προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στο ποσό των 8.811.536,14 ευρώ, έναντι ζημίας -679.523,11 ευρώ βάσει της υποβληθείσης φορολογικής δήλωσης, με αποτέλεσμα να επιβληθεί σε βάρος του κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 2.838.952,63 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου, ήτοι ποσό 3.406.743,16 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσό 6.245.695,79 ευρώ.

Γ. Φορολογία Φ.Π.Α.:

Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005,δυνάμει της οποίας οι φορολογητέες εκροές του Συνεταιρισμού προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά,στο ποσό των 25.471.995,83 ευρώ,

έναντι ποσού 24.123.753,83 ευρώ βάσει της υποβληθείσης φορολογικής δήλωσης, με αποτέλεσμα να επιβληθεί σε βάρος του Φ.Π.Α. ποσού 128.013,90 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου, ήτοι ποσό 153.616,68 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσό 281.630,58 ευρώ.

Δ. Φορολογία Φόρου Υπεραξίας Αναπροσαρμογής Ακινήτων (αρ. 20-27 Ν. 2065/1992):

Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπεραξίας Αναπροσαρμογής Ακινήτων (αρ. 20-27 Ν. 2065/1992), για ακίνητα που υπήρχαν στο Συνεταιρισμό την 31.12.2014, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος υπεραξίας ακινήτων ποσού 22.385,82 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου, ήτοι ποσού 26.862,98 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 49.248,80 ευρώ.

Ε. Φορολογία Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.):

Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου από 1.7.2004 έως και 30.6.2005, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκαν Τέλη Χαρτοσήμου συνολικού ποσού 26.923,48 ευρώ, πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου, ποσού 5.384,70 ευρώ (σύνολο χαρτοσήμου και ΟΓΑ 32.308,18 ευρώ), πλέον προσαύξησης σε ποσοστό 120% των κυρίων τελών χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου, ήτοι ποσού 32.308,17 ευρώ, πλέον όμοιας προσαύξησης μη δήλωσης υπέρ ΟΓΑ 20%, ποσού 6.641,65 ευρώ (σύνολο προσαυξήσεων χαρτοσήμου και ΟΓΑ 38.769,82 ευρώ) και συνολικά επιβλήθηκαν κύρια και πρόσθετα τέλη ποσού 71.078,00 ευρώ.

ΣΤ. Φορολογία Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), για ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2005, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε σε κύριος Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας ποσού 12.427,60 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου και ποσού 14.913,12 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 27.340,72 ευρώ.

Ζ. Παρακρατούμενοι Φόροι

1. Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών, διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε κύριος Φόρος ποσού 70,80 ευρώ, πλέον προσθέτος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κύριου φόρου και ποσού 84,96 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 155,76 ευρώ.

2. Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου και τελών επί αμοιβών Δ.Σ, διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 - 31.12.2004, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε κύριος Φόρος ποσού 1.862,15 ευρώ, χωρίς επιβολή προσθέτου φόρου ανακρίβειας.

3. Η υπ' αριθμό «.....»/21.2.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου επί δικαιωμάτων και αποζημιώσεων αλλοδαπών (άρθρου 13 παρ. 6 Ν. 2238/1994), διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος μας κύριος Φόρος ποσού 10,28 ευρώ, πλέον προσθέτος φόρος

ανακρίβειας σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου και ποσού 12,34 ευρώ και συνολικά κύριος και πρόσθετος φόρος ποσού 22,62 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως ουσία και νόμω αβάσιμες άλλως την μεταρρύθμιση τους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΒΣ

A.1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για την ένδικη χρήση από 1.7.2004 έως και 30.6.2005.

A.2. Επικουρικά – Συνδρομή της Ειδικής και ομοίως ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

A.3. Μη ύπαρξη των παραβάσεων του Κ.Β.Σ.>>

B. Φορολογία Εισοδήματος:

B.1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή φόρου εισοδήματος, για την ένδικη χρήση από 1.7.2004 έως και 30.6.2005.

.....

Υπό την εκδοχή αυτή η παραγραφή για τη χρήση από 1.7.2004 έως 30.06.2005 άρχισε στις 31.12.2005 και λήγει στις 31.12.2010 χωρίς καμία επιπλέον παράταση.

B.2. Επικουρικά – Συνδρομή της Ειδικής και ομοίως ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

B.3. Λόγοι που αφορούν στην πλημμέλεια και ακυρότητα του σε βάρος του Συνεταιρισμού μας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

B.3.1. Μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού, στο πλαίσιο μερικού ελέγχου

B.3.2. Οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ.3 και 4 του ΚΒΣ (π.δ.186/1992), και 30 και 32 του ν.2238/1994, δυνάμει των οποίων τα βιβλία μας χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή και ανακριβή έχουν καταργηθεί, με αποτέλεσμα να στερείται νομίμου ερείσματος η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων μας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

B.3.3. Σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι εν προκειμένω τυγχάνουν εφαρμογής στην παρούσα υπόθεση, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 και 4 του ΚΒΣ και των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε., προβάλλουμε και τον ισχυρισμό ότι δεν τηρήθηκε η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., σχετικά με την κοινοποίηση ειδικού σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που οδηγούν σε ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων μας.

B.3.4.- Εσφαλμένη απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων μας από τον έλεγχο λόγω του ότι εν προκειμένω, σε κάθε περίπτωση, οι καταλογισθείσες παραβάσεις δεν καθιστούσαν ανέφικτη τη

διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του Συνεταιρισμού μας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

B.3.5.- Μη νόμιμη, πλημμελής και εσφαλμένη προσαύξηση των φορολογητέων ακαθαρίστων εσόδων του Συνεταιρισμού μας από τον έλεγχο

B.3.6. Μη νόμιμη και αντίθετη στα άρθρα 20 παρ. 1 και 26 παρ. 1 του Συντάγματος, η αντικειμενική προσαύξηση των προβλεπόμενων μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους από τον έλεγχο.

B.3.7. Τέλος, προβάλλουμε και τον ισχυρισμό ότι, σε κάθε περίπτωση, ενόψει της αδιαμφισβήτητης παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή προστίμων του Κ.Β.Σ., δεν υφίστανται, άλλως είναι παντελώς ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο Νομικό κόσμο, οι καταλογισθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ, με αποτέλεσμα να μην είναι σε καμία περίπτωση νόμιμη η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού, χωρίς την ύπαρξη σχετικών παραβάσεων του Κ.Β.Σ., οι οποίες αποτελούν και απαραίτητο πρόκριμα για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 3 και 4 του Κ.Β.Σ., καθώς και των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994.

B.4. Ο έλεγχος, κατ' εσφαλμένη και αντισυνταγματική εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, δεν αποδέχθηκε το συμφηφισμό των άνω καθαρών κερδών, με τη μεταφερόμενη ζημία των χρήσεων 1999 έως και 2003.

B.5. Αντίκρουση των λογιστικών διαφορών του ελέγχου

Γ. Φορολογία Φ.Π.Α.:

Γ.1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή Φ.Π.Α., για την ένδικη χρήση από 1.7.2004 έως και 30.6.2005.

Γ.2. Επικουρικά – Συνδρομή της Ειδικής και ομοίως ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

Γ.3. Λόγοι που αφορούν στην πλημμέλεια και ακυρότητα του σε βάρος του Συνεταιρισμού μας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Γ.4. Εσφαλμένος εξωλογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών μας, λόγω μη διενέργειας ιδιαίτερου και αυτοτελούς ελέγχου Φ.Π.Α., αλλά προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, κατά πιστή αντιγραφή και παράθεση των δεδομένων που προέκυψαν από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Δ. Φορολογία Φόρου Υπεραξίας Αναπροσαρμογής Ακινήτων (αρ. 20-27 Ν. 2065/1992)

Δ.1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημόσιου για επιβολή φόρου, για την ένδικη χρήση από 1.7.2004 έως και 30.6.2005.

Δ.2. Επικουρικά – Συνδρομή της Ειδικής και ομοίως ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

Ε. Φορολογία Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.)

Ε.1. Συνδρομή της Ειδικής και ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

Ε.2. Μη νόμιμη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί μη δανειακών δοσοληπτικών λογαριασμών, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ (αναλήψεις / καταθέσεις)

ΣΤ Φορολογία Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

ΣΤ.1. Συνδρομή της Ειδικής και ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

Ζ. Παρακρατούμενοι φόροι

Ζ.1. Συνδρομή της Ειδικής και ισχύουσας παραγραφής της διάταξης του άρθρου 25 παρ. 2 Ν. 2810/2000

A.

α1 . ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΚΒΣ-ΦΠΑ-ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 1/7/2004-30/06/2005

α2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Ν.2065 της 31.12.2004

α3. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΜΑΠ για ακίνητα της 01.01.2005

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 στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη

αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,)

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή,στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή,στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006)

και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 5 του Ν. 2065/1992 περί Φορολογίας Φόρου Υπεραξίας Αναπροσαρμογής Ακινήτων ορίζονται τα εξής: «5. Οι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71,74,75,84,86,87 και 113 του ν. 2238/1994, καθώς και του ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν». Συνεπώς για την παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις ου ισχύουν και στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 01/07/2004-30/06/2005: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 01/07/2004-30/06/2005: «Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 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 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 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, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: `Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». `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 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».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: `Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». `Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». `Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». `Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων,

παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». `Αρθρο 22 του Ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». `Αρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». `Αρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίσθηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36

κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε 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. ...»

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι,

ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις 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...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, ως προς το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/07/2005),

υφίσταται θέμα παραγραφής καθόσον οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων οικ. έτων 2001 έως 2009 κρίθηκαν σύμφωνα με την υπ' αριθμ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ αντισυνταγματικές (παρ.8,9,10 της εν λόγω απόφασης) ενώ δεν τυγχάνουν εφαρμογής, οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013, που προβλέπουν ως ανώτερο χρόνο παραγραφής την εικοσαετία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων Εισοδήματος, ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ,ΚΒΣ,ΦΠΑ,ΦΜΑΠ και φόρου υπεραξίας ακινήτων λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός.

Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, 2007, εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σάκκουλα, σελίδα 1025).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ [2579/1998](#), 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι, «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ1561/2003).

Επομένως,ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για το επίδικο οικονομικό έτος 2005, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **μερική** αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....»

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

- 1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ,ΦΠΑ,ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ: ΜΗΔΕΝ**
- 2.Πρόστιμο ΚΒΣ (Η υπ' αριθμό «.....»/21.02.2017 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, διαχειριστικής περιόδου 1.7.2004 -30.6.2005 ποσού 293,33 ευρώ):ΜΗΔΕΝ**
- 3.ΦΜΑΠ 1.1.2005:ΜΗΔΕΝ**
- 4.ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Ν.2065/1992 της 31.12.2004:ΜΗΔΕΝ**
- 5.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ: 71.078,00 €**
- 6.ΚΒΣ Διαχειριστικής περιόδου 27/12/2015-26/12/2016: 500,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.