



Αριθμός απόφασης: 5482

Ημερομηνία: 16-10-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με έδρα την Αθήνα, με ΑΦΜΔ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ., κατά :

Της με αρ./25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ. Εισοδήματος νομικών προσώπων διαχ/κης περιόδου 1/1 – 31/12/2005 με συνολικό ποσό καταλογισμού 3.378,87€ του προϊστάμενου ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Της με αρ./25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φ.

εισοδήματος νομικών προσώπων διαχ/κης περιόδου 1/1 – 31/12/2006 με συνολικό ποσό καταλογισμού 1.983,94 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της με αρ. /25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ. εισοδήματος νομικών προσώπων διαχ/κης περιόδου 1/1 – 31/12/2007 με συνολικό ποσό καταλογισμού 7.770,19 € του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Της με αρ. /25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ. εισοδήματος διαχ/κης περιόδου 1/1 – 31/12/2008 με συνολικό ποσό καταλογισμού 6.607,27 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της με αρ. /25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φ. εισοδήματος νομικών προσώπων διαχ/κης περιόδου 1/1 – 31/12/2009 με συνολικό ποσό καταλογισμού 5.386,14 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της με αρ. /25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για το οικ. Έτος 2006 (1-1-2006) με συνολικό ποσό καταλογισμού 16.892,19 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της με αρ. /25-4-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων οικ. έτους 2007 (1-1-2007) με συνολικό ποσό καταλογισμού 16.892,20 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της από 11-4-2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Της από 11-4-2017 έκθεσης τακτικού ελέγχου Ε.Φ.Α. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 11-4-2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Ε.Φ.Α. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 25-4-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν οι εξής διαφορές:

Φορολογία Ε.Φ.Α.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν διαφορές για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, και οι δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα κρίθηκαν ευλκρινείς.

Για τις χρήσεις 2006 και 2007 προέκυψαν διαφορές αναφορικά με τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων βάσει του οποίου υπολογίζεται ο Ε.Φ.Α., ήτοι:

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΤΗΝ 1/1/2006

ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ Β ΟΡΟΦΟΥ -ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 1: 4300,00-ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΕΠΙ 1,05-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΡΟΦΟΥ ΕΠΙ 302-ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ ΤΜ ΕΠΙ 1,20-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ ΕΠΙ 0,60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΟΣ

ΑΞΙΑ 981.741,60 ΕΥΡΩ.

ΥΠΟΓΕΙΟ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ -ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 1 :4300,00-ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΕΠΙ 0,60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΡΟΦΟΥ ΕΠΙ 29-ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ ΤΜ ΕΠΙ 0.60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΟΣ

ΑΞΙΑ 44.892,00 ΕΥΡΩ.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ: 1026633,60 ΕΥΡΩ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ	770691,46	1026633,60	255942,14
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕ 3%	23120,74	30799,01	7678,27
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		9213,93	9213,93
ΣΥΝΟΛΟ	23120,74	40012,94	16892,20

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΤΗΝ 1/1/2007

ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ Β ΟΡΟΦΟΥ -ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 1: 4300,00-ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΕΠΙ 1,05-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΡΟΦΟΥ ΕΠΙ 302-ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ ΤΜ ΕΠΙ 1,20-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ ΕΠΙ 0,60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΟΣ

ΑΞΙΑ 981.741,60 ΕΥΡΩ.

ΥΠΟΓΕΙΟ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ -ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 1: 4300,00-ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΕΠΙ 0,60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΟΡΟΦΟΥ ΕΠΙ 29-ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ ΤΜ ΕΠΙ 0.60-ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΟΣ

ΑΞΙΑ 44892,00 ΕΥΡΩ.

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ: 1026633,60 ΕΥΡΩ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ	770691,46	1026633,60	255942,14
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕ 3%	23120,74	30799,01	7678,27
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ		9213,93	9213,93

ΦΟΡΟΣ 120%			
ΣΥΝΟΛΟ	23120,74	40012,94	16892,20

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α. Οι αντικειμενικές αξίες που ίσχυσαν τα ελεγχόμενα έτη έχουν ως εξής:

Τιμή ζώνης: 3228,00 , Συντελεστής εμπορικότητας: 1

Από 1/1/2006-28/2/2007 σε ευρώ.

Τιμή ζώνης: 4300,00, Συντελεστής εμπορικότητας: 1

Από 1/1/2007 σε ευρώ.

Τιμή ζώνης: 5800,00 , Συντελεστής εμπορικότητας: 1

Φορολογία εισοδήματος:

Για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 δεν προέκυψαν διαφορές, αναφορικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και ως εκ τούτου οι δηλώσεις κρίθηκαν ειλικρινείς. Ομοίως για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2011, 2012 και 2013 δεν υπήρχε εισόδημα, αφού το ακίνητο διαπιστώθηκε κενό.

Για τα οικονομικά έτη 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 προέκυψαν διαφορές, όσον αφορά το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν.2238/1994, προσδιορίστηκε η αντικειμενική αξία των εκμισθωμένων ακινήτων (όπως και στην φορολογία του Ε.Φ.Α.) και κατόπιν υπολογίστηκε ως ετήσιο εισόδημα το 3,50% αυτής. Η αξία που προκύπτει συγκρίθηκε με τη δηλωθείσα. Τέλος από το τελικά προσδιοριζόμενο ποσό εκπίπτουν αποσβέσεις σε ποσοστό 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Ν. 2238/1994. Κατόπιν τούτων η φορολογητέα αξία υπολογίστηκε όπως ανωτέρω (φορολογία ΕΦΑ) και ο οφειλόμενος φόρος ανέρχονται ανά ελεγχόμενη χρήση ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1/1-31/12/2005)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

35932,18 (ετήσιο μίσθωμα) - 3593,22 (αποσβέσεις 10%-άρθρο 23 Ν.2238/1994) = 32338,96€.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ 32%	9098,98	10348,47	1249,49
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ 3%	947,81	1077,97	130,16
ΣΥΝΟΛΟ	10046,79	11426,44	1379,65
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	5709,43	5709,43	

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4337,36	5717,01	1379,65
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		1655,58	1655,58
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 3%	947,81	1077,97	130,16
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 120%		156,20	156,20
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	189,56	215,60	26,04
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΦΟΡΑ ΟΓΑ 120%		31,25	31,25
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	6530,41	6530,41	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	12005,14	15384,02	3378,88

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1/1-31/12/2006)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

35932,18 (ετήσιο μίσθωμα) - 3593,22 (αποσβέσεις 10%-άρθρο 23 Ν.2238/1994) = 32338,96 .

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ 29%	8658,54	9378,30	719,76
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ 3%	995,23	1077,97	82,74
ΣΥΝΟΛΟ	9653,77	10456,27	802,50
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	6530,41	6530,41	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3123,36	3925,86	802,50
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		963,00	963,00
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 3%	995,23	1077,97	82,74
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 120%		99,29	99,29
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	199,05	215,60	16,55
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΦΟΡΑ ΟΓΑ 120%		19,86	19,86
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	6274,95	6274,95	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	10592,59	12576,53	1983,94

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1/1-31/12/2007)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

48466,66 (ετήσιο μίσθωμα) - 4846,67 (αποσβέσεις 5%-άρθρο 23 Ν.2238/1994=43619,99

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ (25%)	8.272,90	10.905,00	2.632,10
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ	1.045,00	1.454,00	409,00

ΦΟΡΟΣ (3%)			
ΣΥΝΟΛΟ	9.317,90	12.359,00	3.041,10
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	6.274,95	6.274,95	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.042,95	6.084,05	3.041,10
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		3.649,32	3.649,32
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 3%	1.045,00	1.454,00	409,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 120%		490,80	490,80
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	209,00	290,80	81,80
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 120%		98,16	98,16
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	6.056,64	6.056,64	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	10.353,59	18.123,77	7.770,18

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1/1-31/12/2008)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

48466,66 (ετήσιο μίσθωμα) - 4846,67 (αποσβέσεις 5%-άρθρο 23 Ν.2238/1994),
=43619,99€.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ (25%)	8.686,54	10.905,00	2.218,46
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ (3%)	1.097,25	1.454,00	356,75
ΣΥΝΟΛΟ	9.783,79	12.359,00	2.575,21
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	6.056,64	6.056,64	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	3.727,15	6.302,36	2.575,21
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		3.090,25	3.090,25
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 3%	1.097,25	1.454,00	356,75
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 120%		428,10	428,10
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	219,45	290,80	71,35
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 120%		85,62	85,62
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	7.827,03	7.827,03	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	12.870,88	19.478,16	6.607,28

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1/1-31/12/2009)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

48466,66 (ετήσιο μίσθωμα) - 4846,67 (αποσβέσεις 5%-άρθρο 23 Ν.2238 1994,
=43619,99€.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ (25%)	9.120,91	10.905,00	1.784,09
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ (3%)	1.152,11	1.454,00	301,89
ΣΥΝΟΛΟ	10.273,02	12.359,00	2.085,98
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	7.827,03	7.827,03	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2.445,99	4.531,97	2.085,98
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 120%		2.503,18	2.503,18
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 3%	1.152,11	1.454,00	301,89
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 120%		362,27	362,27
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	230,42	290,80	60,38
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 120%		72,46	72,46
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	8.218,42	8.218,42	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	12.046,94	17.433,10	5.386,16

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, προέβαλλε τους παρακάτω ισχυρισμούς:

«Ι. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΠΕΡΙ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ Ακινήτων (ΕΦΑ)

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει : «1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού. . . .

Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 17 του ιδίου ως άνω νόμου «1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1 η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001.»

Πέραν των ανωτέρω ειδικώς ως προς τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτων για τον υπολογισμό και την επιβολή φόρων, όπως ο ΕΦΑ, ισχύουν ειδικές διατάξεις, οι οποίες ως ειδικές κατ'εξουσίαν των άνω γενικών διατάξεων. Ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων ισχύουν, σύμφωνα με τις ειδικές αυτές διατάξεις, τα ακόλουθα : Α) στο άρθρο 24 του Ν. 2459/1997 Προσδιορισμός αξίας ακίνητης περιουσίας Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους που φορολογούνται, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν. Για το έτος 2006, για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται

υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α΄), όπως ισχύουν.

Για το έτος 2007 για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και οι διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α΄) όπως ισχύουν.

Β) Περαιτέρω, σύμφωνα Άρθρο-4-του Ν.3554/2007 Φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας ορίζεται ότι «Για το έτος 2007 για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και οι διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/ 1982 (ΦΕΚ 42 Α΄) όπως ισχύουν.»

Γ) Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1060/2007 ορίστηκε ότι α) Για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α.Π., λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005. Για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 και οι διατάξεις

Δ) Τέλος , με την ΠΟΛ 1062/2006 ορίστηκε ότι α) κατά τον υπολογισμό της αξίας της ακίνητης περιουσίας των φορολογουμένων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά την 1 η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 και οι διατάξεις του Ν. 1249/1982 όπως ισχύουν»

Εν προκειμένω, ο υπολογισμός του ειδικού φόρου ακινήτων για τα έτη 2005,2006 και 2007 είναι εσφαλμένος καθώς έχει υπολογιστεί επί εσφαλμένης αξίας, διότι αυτή προσδιορίστηκε επί τη βάσει γενικών διατάξεων και όχι των άνω ειδικών, με αποτέλεσμα το ίδιο ακίνητο να εμφανίζει διαφορετική αξία και βάση υπολογισμού, για κάθε διαφορετικό φόρο που επιβάλλεται επί της αξίας αυτής, προκαλώντας έτσι ανασφάλεια δικαίου. Ο εσφαλμένος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας οφείλεται στο ότι κατά τα κρινόμενα έτη η φορολογική αρχή λαμβάνει ως αξία τιμής ζώνης αυτή των 4.300 € αντί της ορθής των 3,228 € που ίσχυε κατά τα ίδια έτη σύμφωνα τα άρθρα 24 του Ν. 2459/1997 και 4-του Ν.3554/2007. Ακόμη όμως και αν εσφαλμένως θεωρηθεί ότι δεν ισχύουν οι άνω ειδικές διατάξεις είναι προφανές ότι ο εκ μέρους υπολογισμός της δηλωθείσας αξίας με βάση τις διατάξεις αυτές οφείλεται σε δικαιολογημένη νομική πλάνη και συνεπώς δεν επιτρέπεται η επιβολή προσαυξήσεων, οι οποίες όπως έχει ήδη κριθεί από το ΣτΕ έχουν χαρακτήρα ποινής και πρέπει να συνδέονται και με την ύπαρξη υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο ακριβώς λόγω της απολύτως δικαιολογημένης νομικής πλάνης, εν προκειμένω δεν συντρέχει.

II. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 2238/1994

Η Φορολογική Αρχή κατά την έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι υποχρεωμένη να προβαίνει σε ειδική και επαρκή αιτιολογία του καταλογισμού, ήτοι αιτιολογία που συνίσταται στην αναφορά συγκεκριμένων στοιχείων ή γεγονότων, τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων τις οποίες εφήρμοσε, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία καταλογίζει.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις είναι απαραίτητες προκειμένου να αποκτή η κρίση της Φορολογικής Αρχής και κατ' επέκταση ο καταλογισμός στον οποίο προβαίνει, βασιμότητα και νομική ορθότητα, καθώς επίσης και να προκύπτει σαφώς και προφανώς η συνδρομή των προϋποθέσεων που έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή του επαχθούς μέτρου, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.1 του ν. 2238/1994 «Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου».

Από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι ως μηνιαίο μίσθωμα νοείται το συμφωνηθέν μεταξύ του εκμισθωτή και του μισθωτή. Σε περίπτωση που υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του μισθώματος και της μισθωτικής αξίας την οικοδομής της τάξεως τουλάχιστον του 15%, δύναται η φορολογική αρχή εν συνέχεια συγκρίσεως με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται σε όμορη περιοχή, να προσδιορίσει τεκμαρτά το μίσθωμα σε ποσό που αντιστοιχεί στο 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας αυτού.

Περαιτέρω, προκειμένου η φορολογική αρχή να αμφισβητήσει το δηλωθέν από τους συναλλασσόμενους μίσθωμα ως δυσανάλογο σε σχέση με την μισθωτική αξία του ακινήτου, οφείλει καταρχήν να προβεί σε σύγκριση με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.

Κατά την πιο πάνω σύγκριση λαμβάνονται υπ' όψιν οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή όπου βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της, η θέση της, η συνολική επιφάνεια, η κατασκευή της. Σε περίπτωση περαιτέρω που στην περιοχή που βρίσκεται η κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθωμένες οικοδομές, ο έλεγχος οφείλει να λάβει υπ' όψιν του κάθε πρόσφορο μέσο, όπως

εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών σε άλλες περιοχές ,προκειμένου να καταλήξει στο ύψος της μισθωτικής αξίας του ακινήτου που ελέγχει. Ως συγκριτικά στοιχεία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν αυτά που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενες ή ιδιοκατοικούμενες κατοικίες.

Συνεπώς, η κρίση της φορολογικής αρχής περί δυσαναλογίας μεταξύ του συμφωνηθέντος μισθώματος και της μισθωτικής αξίας του ακινήτου πρέπει να βασίζεται σε πραγματικά περιστατικά, σχετιζόμενα με τις μισθωτικές συνθήκες, οι οποίες επικρατούσαν στην αγορά κατά το χρόνο σύναψης της ελεγχόμενης μίσθωσης και υπό παρόμοιες συνθήκες, π.χ. διάρκεια της μίσθωσης, κατάσταση του μισθίου, φερεγγυότητα του μισθωτή κοκ. Τα περιστατικά δε αυτά πρέπει να κατονομάζονται ρητά στην έκθεση ελέγχου που συνοδεύει τις τυχόν καταλογιστικές πράξεις τεκμαρτής αναπροσαρμογής του μισθώματος και είναι βασική προϋπόθεση προκειμένου να υπολογιστεί μίσθωμα ίσο με το 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας. . Άλλωστε, ενδεικτικό του γεγονότος ότι επί του ποσού του μισθώματος ισχύει καταρχήν το συμφωνηθέν αποτελεί το γεγονός ότι σε περίπτωση αντιδικίας μεταξύ του εκμισθωτή με τον μισθωτή περί του μισθώματος ουδείς εξ αυτών δεν μπορεί να επικαλεσθεί ποσό μισθώματος πέραν του συμφωνηθέντος. Ο εκμισθωτής άλλωστε δεν έχει κανένα όφελος να δηλώνει μίσθωμα κατώτερο του πραγματικά καταβληθέντος καθώς δεν θα εκπίπτει φορολογικά το σύνολο της μεγαλύτερης δαπάνης, αν δε ο μισθωτής είναι και νομικό πρόσωπο τυχόν διαφορά μεταξύ συμφωνηθέντος και πληρωτέου μισθώματος θα δημιουργούσε πρόβλημα στο ταμείο.

Εξ άλλου εν προκειμένω το ακίνητο είναι μισθωμένο από το έτος 2000, με το από 27/4/2000 μισθωτήριο, διάρκειας 5 ετών, ήτοι μέχρι τις 26/4/2005, το οποίο είχε υποβληθεί στη ΔΟΥ Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών με συμφωνημένη αναπροσαρμογή σε ποσοστό 5% ανά έτος. Το αρχικό δηλωθέν μίσθωμα ανήρχετο σε 28.434,31 € ετησίως και η μισθωτική αξία της οικοδομής μείον αποσβέσεων ανήρχετο, σύμφωνα με τον έλεγχο, σε 32.338,96 με συνέπεια η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτώς προσδιορισθέντος μισθώματος να είναι 12% και συνεπώς μικρότερη του 15%. Το ίδιο συμβαίνει και για το έτος 2007. Συνεπώς για τις δύο αυτές χρήσεις δεν πληρούνται η προϋπόθεση του άρθρου 22 παρ. 1 εδ. α του ν. 2238/1994 για τον προσδιορισμό υψηλότερου μισθώματος από το συμβατικό. . Η φαινομενική δυσαναλογία που υφίσταται το 2008 οφείλεται σε αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών της περιοχής, η οποία όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιβάλλει και τροποποίηση των ήδη υφισταμένων μισθώσεων, ούτε ότι συνιστά λόγο αύξησης ή αναπροσαρμογής των συμβατικού μισθώματος. Άλλωστε, το αρχικό μισθωτήριο ανανεώθηκε μεταξύ των αυτών συμβαλλομένων μέχρι και το έτος 2009, κατά την ανανέωση του μισθωτηρίου υπήρξε ανανέωση των αρχικώς συμφωνηθέντων.

Η εκ των υστέρων αύξηση των αντικειμενικών αξιών με μονομερείς πράξεις της διοίκησης δεν μπορεί να επιφέρει τροποποίηση ήδη συναφθεισών ιδιωτικών συμβάσεων, ούτε βεβαίως μπορεί να οδηγήσει σε τεκμαρτό υπολογισμό του μισθώματος και του εξ αυτού εισοδήματος ιδίως όταν τα μισθώματα είναι συμφωνημένα από ετών.

Περαιτέρω ο υποχρεωτικός εκ του νόμου προσδιορισμός εισοδήματος γενικώς και από μίσθωση ειδικότερα είναι προβληματικός από απόψεως συνταγματικού δικαίου, αφού με αυτόν περιορίζεται η οικονομική ελευθερία και θίγονται τα δικαιώματα στην ιδιοκτησία, στα οποία περιλαμβάνονται και τα ενοχικά δικαιώματα, δηλαδή τα εκ της μισθώσεως. Τέτοιος περιορισμός θα μπορούσε ίσως να γίνει αποδεκτός στο πλαίσιο της προσπάθειας του κράτους να περιορίσει την φοροδιαφυγή εφόσον όμως προκύπτει προφανής δυσαναλογία μεταξύ του ελαχίστου εκ του νόμου προσδιορισμένου εισοδήματος και του όντως πραγματοποιηθέντος και δηλωθέντος μισθώματος, όπως αυτό πρέπει να αποδεικνύεται από συγκριτικά στοιχεία παρόμοιων μισθωμάτων .

Συνεπώς, η φορολογική αρχή κατά παράβαση της κείμενης νομοθεσίας δεν αποδέχεται ως ακαθάριστο εισόδημα από τη εκμίσθωση του ακινήτου το συμφωνηθέν από εμάς μίσθωμα, παρόλο που κατά ρητή διάταξη του νόμου, ως ακαθάριστο έσοδο θεωρείται καταρχήν το συμφωνηθέν. Περαιτέρω, εσφαλμένα θεωρεί το συμφωνηθέν μίσθωμα δυσανάλογα μικρότερο, συγκριτικά με την μισθωτική αξία του ακινήτου, ενώ δεν αποδεικνύει, ως οφείλει, τη δυσαναλογία αυτή, παραλείποντας να περιλάβει στο έλεγχο και να παρουσιάσει συγκριτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την δυσαναλογία, παραβιάζοντας κατά προφανή τρόπο τις κείμενη διάταξη που της επιβάλει να ενεργήσει διαφορετικά.

III. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΑΞΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2238/1994 «Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάνμισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.»

Συνεπώς, όπως επικουρικά ακόμα και αν εν προκειμένω ήθελε προσδιορισθεί τεκμαρτό μίσθωμα επί του υπό κρίση ακινήτου το ποσοστό 3,5% πρέπει να προσδιοριστεί επί της αξίας του ακινήτου. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων εφαρμόζονται όσα αναλυτικά αναπτύχθηκαν ανωτέρω υπό στοιχεία Ι του παρόντος.

Συνεπώς, για τον τεκμαρτό προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας των ακινήτων κατά τα έτη 2005, 2006, 2007 πρέπει να εφαρμοστούν οι αντικειμενικές αξίες που ίσχυαν το έτος 2005 και που όριζαν ως τιμή ζώνης το ποσό των 3,228 € και όχι το ποσό των 4.300€ που εσφαλμένα λαμβάνει υπόψιν η φορολογική αρχή

για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά την ανωτέρω περίοδο.

IV. ΟΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΠΕΣΕΙ ΣΕ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α` 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων».

Περαιτέρω, στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α` 151) ορίζεται στην παρ. 1 ότι «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» και στην παρ. 4 ότι «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 ενάσκησή 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.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Εξάλλου, στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. 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.

Περαιτέρω, με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α` 265/5.12.2006) ορίζονται τα εξής: «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.....». Με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α` 194/25.9.2008) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία της 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....». Με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α` 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής: «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». Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α`/24.4.2010) ορίζονται τα εξής: «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». Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010

ορίζονται τα εξής: « 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, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...». Με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. 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....». Με τη διάταξη του δεύτερου άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. 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». Τέλος, με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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.»

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, η οποία ορίζεται πενταετής και η ρύθμιση αυτή είναι η πάγια. Περαιτέρω, δε η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου σύμφωνα με την προδιαληφθείσα διάταξη του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 παρατάθηκε μέχρι 31-12-2008, όπως ειδικώς ορίζεται, στις περιπτώσεις που οι προθεσμίες παραγραφής λήγουν στις 31-12-2006 και 31-12-2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση, εν προκειμένω, φύλλων ελέγχου εισοδήματος. Οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4203/2013, ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31/12/2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010 και μέχρι 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και

σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε (βλ. διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 3296/2004 -ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004, με την οποία ορίστηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998) καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31.12.2004 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της...»,

Η ως άνω ερμηνευτική παραδοχή συμπορεύεται με τη συνταγματική αρχή της ισότητας, αφού για όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις η παράταση της παραγραφής ορίζεται σε πεντέμισι και έξι έτη αλλά προεχόντως με τις εκ της αρχής του Κράτους δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης ιδίως εκ των άρθρ. 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντ. (πρβλ. και ΣτΕ 1508/2002, 4170/1980 και ΔΕΑ 2992/2009) καθόσον μάλιστα και το ΔΕΚ στο όνομα των αρχών «της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών» επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου. Η «μη διφορούμενη διατύπωση επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών». {βλ. ΔΕΚ 30.1.85, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/83, Συλ. 1985. 427. Η νομολογία αυτή χαρακτηρίζεται πάγια: ΔΕΚ 21.6.88, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. 257/88, Συλ. 3249, 28.4.93, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. C - 30691, Συλ. 2151, Υποθ. C-427/10 Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα της 15/9/2011 σημ. 13 και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-201/08, Plantanol (Συλ. 2009, σ. 1-8343, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία και σκέψη 45)}.

Εξάλλου, όπως αναφέρεται στη σκέψη 10 της υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφασης του τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας «η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολομ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ΣτΕ 2034/2011 Ολομ., 1508/2002, 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015)». Η ως άνω αρχή απαιτεί να μην παραμένει μετέωρη η κατάσταση του φορολογουμένου επ' αόριστον και επιβάλλει να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία απαιτείται να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο. Μόνο κατ' εξαίρεση, υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, είναι δυνατόν να παραταθεί η παραγραφή.

Στα πλαίσια της αρχής της ασφάλειας δικαίου η ως άνω παραγραφή πρέπει επίσης να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων (πρβλ. ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ)».

Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η παραγραφή στην φορολογία εισοδήματος είναι καταρχάς πενταετής, η οποία επεκτείνεται σε δεκαετή, εφόσον ανακύψουν συμπληρωματικά στοιχεία για τον φορολογούμενο, τα οποία δεν τελούσαν εν γνώσει της φορολογικής αρχής. Η δε περί του αντιθέτου γνώμη περί μη παραγραφής της φορολογίας εισοδήματος λόγω παρατάσεων αυτής με τους νόμους 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4203/2013 αντιτίθεται στην, επιβαλλόμενη από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου, σαφήνεια και προβλεψιμότητα των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας.

Εξάλλου, εν προκειμένω δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου, καθώς οι διοίκηση δεν μπορεί να επικαλεστεί την ύπαρξη νέων στοιχείων ή την ανακρίβεια στην δήλωση που να δικαιολογεί την παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή.

Εν προκειμένω, ο χρόνος παραγραφής για τα οικονομικά έτη 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 έληξε τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 αντιστοίχως.»

Επί των ισχυρισμών

Ως προς την φορολογία του Ε.Φ.Α.

Σύμφωνα με τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 17 «Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου» του ν.3091/2002 όπως ίσχυε :«1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 10 του Ν. 2961/2001](#).»

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3091/2002 χρόνος φορολογίας είναι η 1-1 εκάστου έτους και βάση του ειδικού φόρου επί των ακινήτων αποτελεί η αξία της ακίνητης περιουσίας βάσει των αντικειμενικών αξιών που ισχύουν την 1-1 του ιδίου έτους. Κατόπιν αυτού κάθε προβαλλόμενος ισχυρισμός για επιβολή με αντικειμενικές αξίες παρελθόντων ετών είναι νόμω αβάσιμος. Ακόμα, δεν είναι δυνατόν να τύχουν εφαρμογής διατάξεις άλλων νομοθετημάτων και φορολογιών που όριζαν διαφορετική βάση φορολογίας.

Ως προς την φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάνμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάνμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.»

Συνεπώς το 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας οικοδομής που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), είναι το ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα από οικοδομές, για οικοδομή που είναι μισθωμένη, ανεξάρτητα της συμφωνίας μεταξύ μισθωτή και εκμισθωτή και ανεξάρτητα εάν προσκομίζονται ή όχι συγκριτικά στοιχεία άλλων οικοδομών από τον Προϊστάμενο της ελέγχουσας Υπηρεσίας που την ελέγχει. Και εν προκειμένω εφαρμόζονται οι αντικειμενικές αξίες που ισχύσαν το έτος φορολογίας και όχι οι αξίες προγενεστέρων ετών όπως νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Παραγραφή

Επειδή, ως προς την ισχυριζόμενη παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προκύπτουν τα εξής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 7 ν. 3091/2002 «1. 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, την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (περί Κ.Φ.Ε.): «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 πενταετίας».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (περί Κ.Φ.Ε.): «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 πενταετίας».

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, ...ή ειδικού φόρου ακινήτων... αποκρύπτει από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών 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 δια-κρατεί 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 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 δημοσίευσής 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. 6 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». [Άρθρο 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». Άρθρο 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». Άρθρο 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 περιέρχονται 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), ορίστηκε 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 188 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίστηκε 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 Ολομέλειας, 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 δημοσιεύσεως 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 άρθ. 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1154/2017 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»:

«1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017](#) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013) και αρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή

2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 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

Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα [άρθρα 84](#) του ν. [2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.) και [57](#) του ν. [2859/2000](#) (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα ([άρθ.102](#) ν.[2961/2001](#)) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις 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, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η [ΠΟΛ.1142/15.9.2016](#) και η [ΠΟΛ.1088/2017](#)), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ..

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

...ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.»

Σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#) με βάση το [άρθρο 113](#) του ίδιου νόμου, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του [άρθρου 69](#) του ίδιου νόμου, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του [άρθρου 64](#), το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του [άρθρου 64](#), παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

3. Εξάλλου, με την [παρ. 1 του άρθρου 18](#) του ν. [3259/2004](#) ορίζεται, ότι υπόχρεοι φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οι οποίοι μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ανακριβή ή ελλιπή δήλωση για την καταβολή ή μη φόρων, τελών ή εισφορών υπέρ του δημοσίου για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το ημερολογιακό έτος 2003 δύνανται να υποβάλουν στο προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετική εκπρόθεσμη (αρχική ή συμπληρωματική) δήλωση χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου, προσαύξησης, προστίμου ή οποιασδήποτε άλλης κύρωσης μέχρι 31 Αυγούστου 2004.

4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. [3259/2004](#). Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε

δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το [άρθρο 18](#) του ν. [3259/2004](#).».

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλλε **εκπρόθεσμα** δηλώσεις Ε.Φ.Α. για τα έτη 2006-2007 την 30-6-2010 συνεπώς για τα έτη αυτά ισχύει δεκαπενταετής παραγραφή (εφαρμόζονται οι διατάξεις παραγραφής της φορολογίας εισοδήματος) και το δικαίωμα του Δημοσίου **δεν** έχει παραγραφεί.

Ως προς την φορολογία εισοδήματος επειδή οι δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τα οικ. έτη 2006 έως 2010 κρίθηκαν ως εμπρόθεσμες και επειδή επιπλέον δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 36 § 3](#) ν. [4174/2013](#) σε συνδυασμό με του [άρθρου 72 § 11](#), εδ. β', του ίδιου νόμου για τα οικονομικά έτη 2009 και επόμενα, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου κοινοποίησης πράξεων για τα οικονομικά έτη 2006-2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή το χρόνο κοινοποίησης (25-4-2017) των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/11-4-2017 (οικ. έτους 2006),/11-4-2017 (οικ. έτους 2007),/11-4-2017 (οικ. έτους 2008),/11-4-2017 (οικ. έτους 2009) και/11-4-2017 (οικ. έτους 2010) και οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει εν μέρει δεκτή η από 18-05-2017 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, **και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή** ως προς την ακύρωση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/11-4-2017 (οικ. έτους 2006),/11-4-2017 (οικ. έτους 2007),/11-4-2017 (οικ. έτους 2008),/11-4-2017 (οικ. έτους 2009) και/11-4-2017 (οικ. έτους 2010) λόγω παραγραφής, ενώ **να απορριφθεί** ως προς όλους τους υπόλοιπους λόγους και ποσά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα Απόφαση

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης με την παρούσα	Ποσό διαφοράς φόρου με την παρούσα	Ποσό πρόσθετου φόρου ή τόκων με την παρούσα	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	Παρατηρήσεις
.....	11/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π.	1/1-31/12/2005	3.904,65 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	Ακύρωση
.....	11/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π.	1/1-31/12/2006	2.481,93 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	Ακύρωση

.....	11/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π.	1/1- 31/12/2007	10.528,41 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	Ακύρωση
.....	11/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π.	1/1- 31/12/2008	8.873,82 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	Ακύρωση
.....	11/04/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ν.Π.	1/1- 31/12/2009	7.136,35 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	Ακύρωση
.....	11/04/2017	Ε.Φ.Α.	01/01/2006	255.942,14	7.678,27 €	9.213,92 €	16.892,19 €	ως έλεγχος
.....	11/04/2017	Ε.Φ.Α.	01/01/2007	255.942,14	7.678,27 €	9.213,93 €	16.892,20 €	ως έλεγχος
		ΣΥΝΟΛΑ			15.356,54	18.427,86	33.784,39	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.