



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16/10/2017
Αριθμός απόφασης: 5483

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 αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», ΑΦΜ «.....», με εκπρόσωπο τον «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«... »/2002	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	12.324,31
2	«... »/2003	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	12.324,31
3	«... »/2004	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	11.163,73
4	«... »/2005	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	14.122,86
5	«... »/2006	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	13.045,70
6	«... »/2007	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	14.450,58
7	«... »/2008	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	12.711,38
8	«... »/2009	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	10.626,09

9	«...»2003	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2003	10.825,05
10	«...»2004	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2004	10.825,05
11	«...»/2005	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2005	8.214,12
12	«...»/2006	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2006	17.294,75
13	«...»/2007	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2007	17.294,75
14	«...»/2008	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008	12.006,21
15	«...»/2009	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009	12.006,21
16	«...»/2008	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Τ. ΑΚ.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008	2.401,23
17	«...»/2009	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Τ. ΑΚ.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009	2.982,15

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της στην ανωτέρω παράγραφο πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 25/04/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Της απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 18/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ «.....», με εκπρόσωπο τον «.....», Α.Φ.Μ. «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ. «.....»/2002/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.072,64 €, πλέον 7.251,67 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

β) Με την υπ' αρ. «.....»/2003/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.072,64 €, πλέον 7.251,67 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

γ) Με την υπ' αρ. «.....»/2004/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.594,95 €, πλέον 6.568,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

δ) Με την υπ' αρ. «.....»/2005/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.766,66 €, πλέον 8.356,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

ε) Με την υπ' αρ. «.....»/2006/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.277,04 €, πλέον 7.768,66 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

στ) Με την υπ' αρ. «.....»/2007/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.131,01 €, πλέον 8.319,57 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

ζ) Με την υπ' αρ. «.....»/2008/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.777,90 €, πλέον 6.933,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

η) Με την υπ' αρ. «.....»/2009/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.830,04 €, πλέον 5.796,05 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι από τον έλεγχο που έγινε σύμφωνα με την με αρ. «.....»/17-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαπιστώθηκε ανακρίβεια στο φορολογητέο εισόδημα από την εκμίσθωση του ακινήτου ιδιοκτησίας της επί της οδού «.....» στο Ψυχικό Αττικής.

θ) Με την υπ' αρ. «.....»/2003/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 4.920,48 €, πλέον 5.904,57 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ι) Με την υπ' αρ. «.....»/2004/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 4.920,48 €, πλέον 5.904,57 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ια) Με την υπ' αρ. «.....»/2005/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 3.733,69 €, πλέον 4.480,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιβ) Με την υπ' αρ. «.....»/2006/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που

υπάρχουν την 01/01/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 7.861,25 €, πλέον 9.433,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιγ) Με την υπ' αρ. «.....»/2007/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 7.861,25 €, πλέον 9.433,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιδ) Με την υπ' αρ. «.....»/2008/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 5.457,37 €, πλέον 6.548,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιε) Με την υπ' αρ. «.....»/2009/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Φ.Α. ποσού 5.457,37 €, πλέον 6.548,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιζ) Με την υπ' αρ. «.....»/2008/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Τ.ΑΚ. ποσού 1.094,47 €, πλέον 1.309,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

ιη) Με την υπ' αρ. «.....»/2009/2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ε.Τ.ΑΚ. ποσού 1.355,52 €, πλέον 1.626,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν υποπέσει σε παραγραφή ως προς την φορολογία εισοδήματος, πρόστιμο ΚΒΣ και ΕΦΑ.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου και ειδικού φόρου ακινήτου λόγω νομιμοποίησης αυθαιρέτων.

3) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 22 ν. 2238/1994

4) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλλε της προσαυξήσεις του Ν. 2523/1997 και όχι την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

5) Εσφαλμένος υπολογισμός αντικειμενικής αξίας

6) Λανθασμένες μαθηματικές πράξεις

7) Εσφαλμένα δεν ελήφθη υπόψη το από 1.12.2016 Υπόμνημα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α΄ 81) ορίζεται ότι « 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151) ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «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. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων

ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο

αντιμετωπίσεώς τους. (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 6).

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». (Σχετ. ΣΤΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 8).

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 τότε 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. (Σχετ. ΣτΕ ΟΛΜΛ 1738/2017 Σκέψη 10).

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2003 έως 2009 (χρήσεις 2002 έως 2008), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2002, την 31/12/2007, ως προς το οικ. έτος 2003, την 31/12/2008, ως προς το οικ. έτος 2004, την 31/12/2009, ως προς το οικ. έτος 2005, την 31/12/2010, ως προς το οικ. έτος 2006, την 31/12/2011, ως προς το οικ. έτος 2007, την 31/12/2012, ως προς το οικ. έτος 2008, την 31/12/2013, ως προς το οικ. έτος 2009, την 31/12/2014.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν την 25/04/2017 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 02/05/2017, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2003 έως 2009 (χρήσεις 2002 έως 2008) είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εκδόθηκε η με αρ. «.....»/17-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, έληγε 31/12/2017.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2010 (χρήση 2009), η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε ως προς το οικ. έτος 2010, την 31/12/2015, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013, παρατείνεται για δύο έτη, ήτοι την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους εισοδήματος, για το οικ. έτος 2010 (χρήση 2009) είχε υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Ε.Φ.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 17 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α΄ 330) όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις ορίζεται ότι:« 5. 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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151) ορίζεται ότι:« 5. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρεται ότι:« 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.

.....

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/A0012/8.1.2007 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 & 7 του άρθρου 17 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:« 6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2961/2001. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. Η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

7. 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 τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:« 1. Ειδικά κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου, η δήλωση του άρθρου 17 θα υποβληθεί μέχρι την 20ή Ιουλίου 2003.».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμες δηλώσεις Ε.Φ.Α., την 30/06/2010, για τα ακίνητα που υπήρχαν από την 01/01/2003 έως την 01/01/2009 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού Ε.Φ.Α., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση των ανωτέρω δηλώσεων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α΄ 81) ορίζεται ότι « 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος τους 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.».

Επειδή, εκδόθηκε η με αρ. «.....»/17-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, έληγε 31/12/2017.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό Ε.Φ.Α., για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, έληγε την 31/12/2015, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013, παρατείνεται για δύο έτη, ήτοι την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει Ε.Φ.Α. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010 είχε υποπέσει σε παραγραφή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Ε.Τ.ΑΚ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ Α' 9) ορίζεται ότι:« 2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/04/2017 έκθεση τακτικού ελέγχου Ε.Τ.ΑΚ, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε εμπρόθεσμα την με αρ. «.....»/15-05-2008 δήλωση ΕΤΑΚ 2008, για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2008 καθώς και την με αρ. «.....»/04-05-2009 δήλωση ΕΤΑΚ 2009, για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2009.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό του Ε.Τ.ΑΚ., για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2008, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 14 του Ν. 3634/2008, έληγε την 31/12/2013, καθώς και για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2009, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 14 του Ν. 3634/2008, έληγε την 31/12/2014.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει Ε.Τ.ΑΚ. είχε υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι εκδόθηκε η με αρ. «.....»/17-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και οι επίδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. Νομικών Προσώπων, εκδόθηκαν την 25/04/2017 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 02/05/2017, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει Ε.Τ.ΑΚ., για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2008 καθώς και για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2009 είχε υποπέσει σε παραγραφή γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΥΘΑΙΡΕΤΩΝ

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή την με αρ. «.....» Δήλωση ένταξης στο Ν. 4178/2013 η οποία αφορά την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» και όχι την εταιρεία που αναγράφεται επί της δήλωσης «.....», με Α.Φ.Μ. «.....».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 25/04/2017 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών»

Απο τον οιενεργηθεντα ελεγχου διαπιστωσαμε ότι:

Η ελεγχόμενη εταιρία κατά τα έτη που ελέγχεται είχε στην κυριότητά της τα κάτωθι αναφερόμενα ακίνητα σε πολυκατοικία της οδού του Δήμου Ψυχικού Αττικής:

α) Την με στοιχεία ΙΣ-1 οριζόντια ιδιοκτησία, διαμέρισμα, του υπογείου ορόφου επιφανείας τμ 175 με πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο στην οποία ανήκει και η αποκλειστική κυριότητα τμήματος του κήπου.

β) Την με στοιχεία Υ-1 οριζόντια ιδιοκτησία του υπογείου ορόφου επιφανείας τμ 152 με πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο, η οποία επικοινωνεί με την με στοιχεία ΙΣ-1 οριζόντια ιδιοκτησία με εσωτερική σκάλα. Η οριζόντια αυτή ιδιοκτησία είναι διαμορφωμένη σε διαμέρισμα όπως δηλώνει και η ελεγχόμενη εταιρία στη δήλωση ΦΜΑΠ του έτους 1998.

Τα πιο πάνω ακίνητα (α και β) απέκτησε με το υπ' αριθμό 3636/12/9/1988 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθήνας

γ) Την με στοιχεία Υ-5 οριζόντια ιδιοκτησία, αποθήκη, του υπογείου ορόφου επιφανείας τμ 5 με είσοδο από τον εσωτερικό χώρο του κτιρίου.

δ) Την με στοιχεία Υ-5 οριζόντια ιδιοκτησία, κλειστή θέση στάθμευσης, του υπογείου ορόφου επιφανείας τμ 14.

ε) Την με στοιχεία Υ-6 οριζόντια ιδιοκτησία, κλειστή θέση στάθμευσης, του υπογείου ορόφου επιφανείας τμ 14.

Τα πιο πάνω ακίνητα (γ, δ και ε) απέκτησε με το υπ' αριθμό 3637/12/9/1988 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθήνας

στ) Κολυμβητική δεξαμενή στο ισόγειο επιφανείας τμ 60.

Τα ακίνητα με στοιχεία α ως και ε ανεγέρθησαν με την υπ' αριθμό /1981 άδεια οικοδομής της πολεοδομίας Ανατολικής Αττικής. Συνεπώς ως έτος αρχής για τον υπολογισμό της παλαιότητας λαμβάνεται το 1983 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/82 περί αντικειμενικών αξιών των ακινήτων όπως ίσχυσαν τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, στην με αρ. «.....» Δήλωση ένταξης στο Ν. 4178/2013, αναφέρεται ακίνητο επί της οδού «.....», με αρ. αδειας «.....»/1992 και ως εκ τούτου η ανωτέρω Δήλωση ένταξης στο Ν. 4178/2013 δεν αφορά το κρινόμενο ακίνητο και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη επιβολή φόρων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι, μη νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος τους πρόσθετοι φόροι κατά το άρθρο 1 του ν. 2523/1997, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστεί στην περίπτωση τους, η νεότερη και ευμενέστερη ποινή καθώς ο πρόσθετος φόρος αποτελεί ποινή και η ανάλογη ρύθμιση του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 κρίνεται επιεικέστερη.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:« 17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α. υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β. υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ. δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του 4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και **αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013**, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Συνεπώς απορρίπτεται ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε πρόσθετους φόρους κατά το άρθρο 1 του ν. 2523/1997, ως αβάσιμος

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25/04/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της οποίας εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 18/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ «.....», με εκπρόσωπο τον «.....», Α.Φ.Μ. «.....» και

Α) Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«... »/2002	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2002-31/12/2002	12.324,31
2	«... »/2003	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2003-31/12/2003	12.324,31
3	«... »/2004	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2004-31/12/2004	11.163,73
4	«... »/2005	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2005-31/12/2005	14.122,86
5	«... »/2006	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2006-31/12/2006	13.045,70
6	«... »/2007	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2007-31/12/2007	14.450,58
7	«... »/2008	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2008-31/12/2008	12.711,38
8	«... »/2008	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Τ. ΑΚ.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008	2.401,23
9	«... »/2009	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Τ. ΑΚ.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009	2.982,15

Β) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	«... »/2009	25/04/2017	02/05/2017	Εισόδημα	01/01/2009-31/12/2009	10.626,09
8	«... »/2003	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2003	10.825,05
3	«... »/2004	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2004	10.825,05
4	«... »/2005	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2005	8.214,12
5	«... »/2006	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2006	17.294,75
6	«... »/2007	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2007	17.294,75

7	«...»/2008	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008	12.006,21
8	«...»/2009	25/04/2017	02/05/2017	Ε.Φ.Α.	Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009	12.006,21

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	4.830,04
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.796,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.626,09

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Ε.Φ.Α.

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2003

Διαφορά φόρου	4.920,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.904,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.825,05

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2004

Διαφορά φόρου	4.920,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.904,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.825,05

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2005

Διαφορά φόρου	3.733,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.480,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.214,12

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2006

Διαφορά φόρου	7.861,25
---------------	----------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.433,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.294,75

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2007

Διαφορά φόρου	7.861,25
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.433,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.294,75

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2008

Διαφορά φόρου	5.457,37
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.548,84
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.006,21

ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΥΠΑΡΧΟΥΝ 01/01/2009

Διαφορά φόρου	5.457,37
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.548,84
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.006,21

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.