



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.04.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 796

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, και των, ΑΦΜ,, ΑΦΜ,, ΑΦΜ ως νομίμων εκπροσώπων της κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007), γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007, ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, στ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, ζ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, η) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, β) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007), γ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), δ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007, ε) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, στ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, ζ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, η) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, και των, ΑΦΜ,, ΑΦΜ,, ΑΦΜ ως νομίμων εκπροσώπων της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 1.760,00 €, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών

καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 κατά τη χρήση 2008 και μη υποβολής του ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της χρήσης 2008. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 77.846,53 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 93.415,84 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 171.262,37 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (χειρόγραφης) και υπ' αριθ. (elenxis) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου για επιστροφή 313,32 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 251.635,57 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 302.338,67 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 553.974,24 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 105.439,56 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 191.723,38 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 230.068,06 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 421.791,44 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. (χειρόγραφης) υπ' αριθ. (elenxis) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 33.105,13 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 709.189,47 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 851.027,37 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.560.216,84 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 8.324,52 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 9.989,42 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 18.313,94 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Μ.Υ. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος 300,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 360,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 660,00 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ενιαίο τέλος ακινήτων 2.135,79 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 2.562,95 €, δη συνολικό ποσό για καταβολή 4.698,74 €. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Το σύνολο και ο προσδιορισμός των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμου δεν είναι νόμιμα καθ' ότι έχει επέλθει η παραγραφή τους. Η εταιρεία επικαλούμενη τις διατάξεις περί παραγραφής δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία και ο έλεγχος αυθαίρετα εξέδωσε τις καταλογιστικές πράξεις.
- 2) Έλλειψη νομιμοποίησης των προσφευγόντων για τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς οι παραπάνω προσφεύγοντες είναι στη σύνθεση του Δ.Σ. μόλις από το 2016 και μετά κατόπιν της με αριθ. απόφασης του Μον. Πρωτ. ως προσωρινή διοίκηση και δεν έχουν σχέση με τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 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 έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 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. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 και 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε', και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56,57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. ... 3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 3634/2008 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, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, οι παρατάσεις της παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. δ' του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ή προστίμου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, δεδομένου ότι για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους έχουν υποβληθεί δηλώσεις φόρου εισοδήματος καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (και χωρίς από το σύστημα *taxis* και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών), **α)** για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 21/09/2006-31/12/2007) έχει παρέλθει ο (πενταετής) χρόνος παραγραφής την 31/12/2013 βάσει των άρθρων 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές, **β)** για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008) έχει παρέλθει ο (πενταετής) χρόνος παραγραφής την 31/12/2014 βάσει των άρθρων 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ ως αντισυνταγματικές.

Επειδή, όσον αφορά την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, δεν υποβλήθηκαν προσωρινές δηλώσεις φόρου αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών για τις φορολογικές περιόδους Δ', Ε' και ΣΤ' διμήνου έτους 2008, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου είναι δεκαπενταετές βάσει του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή, όσον αφορά την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, δεν υποβλήθηκαν προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τις φορολογικές περιόδους Δ', Ε' και ΣΤ' διμήνου έτους 2008, ούτε οριστική δήλωση, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου είναι δεκαπενταετές βάσει του άρθρου 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή, όσον αφορά την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 είναι δεκαπενταετής βάσει του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 3634/2008 σε συνδυασμό με το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων γίνεται **εν μέρει δεκτός**. Συγκεκριμένα η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. οικονομικών ετών 2008 (διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007) και 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) καθώς και ως προς την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 και παρέλκει η εξέταση του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ως προς τις πράξεις αυτές. Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων και αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008) καθώς και Ενιαίου Τέλους Ακινήτων για ακίνητα που υπάρχουν την 1/1/2009 ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 69 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Αν λείπουν τα πρόσωπα που απαιτούνται για τη διοίκηση του νομικού προσώπου, ή, αν τα συμφέροντά τους συγκρούονται προς εκείνα του νομικού προσώπου, ο πρόεδρος των πρωτοδικών διορίζει προσωρινή διοίκηση ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 786 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζεται ότι: «1. Όταν ζητείται κατά το νόμο να διοριστούν προσωρινή διοίκηση νομικού προσώπου ή εκκαθαριστές νομικού προσώπου ή εταιρίας που δεν έχει αποκτήσει νομική προσωπικότητα, αρμόδιο είναι το μονομελές πρωτοδικείο της περιφέρειας όπου έχει την έδρα του το νομικό πρόσωπο ή η εταιρία. 2. Στην περίπτωση που τα συμφέροντα των προσώπων τα οποία αποτελούν τη διοίκηση συγκρούονται προς τα συμφέροντα του νομικού προσώπου καλούνται κατά τη συζήτηση και τα πρόσωπα αυτά. 3. Το δικαστήριο μπορεί με αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον να αντικαταστήσει την προσωρινή διοίκηση ή τους εκκαθαριστές για σπουδαίους λόγους. Κατά τη συζήτηση καλούνται και τα πρόσωπα αυτά. 4. Η ευθύνη των διορισμένων μελών της προσωρινής διοίκησης και των εκκαθαριστών περιορίζεται στις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά τη διάρκεια της θητείας τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: **γ)** αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή **δ)** επιδοθεί κατά τις διατάξεις

του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου διορίστηκαν ως τριμελή προσωρινή διοίκηση της «.....», οι, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 7 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσφεύγοντες είναι αρμόδιοι για την παραλαβή των κοινοποιηθέντων πράξεων από τη φορολογική διοίκηση, καθόσον είναι διορισμένοι ως μέλη της προσωρινής διοίκησης και παραδεκτώς ασκούν ενδικοφανή προσφυγή ως προσωρινή διοίκηση της «.....», ενώ απαραδέκτως ασκούν ενδικοφανή προσφυγή ατομικώς σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου

μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 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: **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 το άρθρο 59 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: **1.** Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. **2.** Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία

θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: **8.324,52 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.989,42€	4.162,26€	3.159,99€	7.322,25€	7.322,25€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: **300,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	360,00€	150,00€	113,88€	263,88€	263,88€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009:

Διαφορά φόρου: **2.135,79 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.562,95€	1.067,90€	810,75€	1.878,65€	1.878,65€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, και των, ΑΦΜ,, ΑΦΜ,, ΑΦΜ ως νομίμων εκπροσώπων της και ειδικότερα:

α) την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, λόγω παραγραφής,

β) την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου

φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ,

γ) την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής ως ασκηθείσας ατομικώς από τους, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	1.760,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	77.846,53€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	93.415,84€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	171.262,37€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μείωση φόρου για έκπτωση	313,32€	0,00€
Διαφορά φόρου	251.635,57€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	302.338,67€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	553.974,24€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 21/09/2006-31/12/2007

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	105.439,56€	0,00€
Διαφορά φόρου	191.723,38€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	230.068,06€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	421.791,44€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση	33.105,13€	0,00€
Διαφορά φόρου	709.189,47€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	851.027,37€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.560.216,84€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 (τροποποίηση

της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	8.324,52€	8.324,52€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.989,42€	
Πρόστιμο άρθρου 59 του ν.4174/2013		4.162,26€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		3.159,99€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.313,94€	15.646,77€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και

μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	300,00€	300,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	360,00€	
Πρόστιμο άρθρου 59 του ν.4174/2013		150,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		113,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	660,00€	563,88€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	2.135,79€	2.135,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.562,95€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.067,90€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		810,75€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.698,74€	4.014,44€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.