



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 29/01/2018

Αριθμός απόφασης: 1021

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στη,
ΑΦΜ κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρα 20-27 ν.2065/1992) η οποία αφορά ακίνητα της 31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

4. Την/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρα 20-27 ν.2065/1992) η οποία αφορά

ακίνητα της 31/12/2014 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου και της Προϊσταμένης του τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Με τη με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992, ακινήτων που υπήρχαν την 31/12/2004, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύνολο φόρου υπεραξίας ποσού 9.744,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.693,75 € ήτοι συνολικό ποσό 21.438,54 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της υποβληθείσας δήλωσης και του ελέγχου και ειδικότερα διαπιστώθηκε διαφορά στο ποσό της ζημίας που αναλογεί και αναγνωρίζεται για μείωση της υπεραξίας.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Με τη με αριθμ./16 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση των με αριθμ./16 και/14 εντολών ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, οι οποίες εκδόθηκαν ομοίως σε συνέχεια και αντικατάσταση της με αριθμ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης (λόγω κατάργησης του), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός έλεγχος φορολογίας υπεραξίας ακινήτων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/7/2003-31/12/2004, 1/01-31/12/2005, 1/01-31/12/2006, 1/01-31/12/2007, 1/01-31/12/2008, 1/01- 31/12/2009, 1/01-31/12/2010.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο και βάσει του πορίσματος αυτού συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 25.7.2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Υπεραξίας Ακινήτων ν.2065/1992 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και εκδόθηκε η με αριθμό με αριθμό και με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2017 προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992, ακινήτων που υπήρχαν την 31/12/2004 του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τα εξής :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (υπερδωδεκάμηνη) 01/7/2003-31/12/2004.

- Στο άρθρο 26 παρ. 5 του Ν. 2065/1992, που ρυθμίζει την επίδικη φορολογία αναπροσαρμογής υπεραξίας ακινήτων, όπως η παρ.5 αντικαταστάθηκε με την παρ.4 άρθρ.20 ν.2443/1996 και έχει εφαρμογή επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που υποχρεούνται να προβούν οι επιχειρήσεις στο έτος 1996 και εφεξής, ορίζεται ότι διατάξεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, που αφορούν στην παραγραφή στη φορολογία εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτό.

- Για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ισχύει καταρχήν πενταετής παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 84 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), αρχομένη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβάλλεται η οικεία φορολογική δήλωση, ήτοι στις 31.12.2005 και λήγουσα 31.12.2010.

- Περαιτέρω, για τη χρήση αυτή, δεν έχουν εφαρμογή ούτε οι διατάξεις των αρ. 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αλλά ούτε και οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 ν. 3091/2002, καθώς οι τελευταίες αφορούν σε διετή παράταση παραγραφής στη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, εφόσον όμως οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. έχουν κοινοποιηθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- Αναφορικά με το θέμα των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, δυνάμει νομοθετικών διατάξεων, στο οποίο και αφορά το φορολογικό περιστατικό, εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. 675/2017 απόφασης της Επταμελούς Συνθέσεως του ΣτΕ, η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, με την οποία και κρίθηκε οριστικά και αμετάκλητα πλέον ότι οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων με νομοθετικές διατάξεις που θεσπίζονται πέραν του επομένου έτους, αυτού στο οποίο και αφορά η εκάστοτε φορολογική υποχρέωση, αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, την Αρχή του Κράτους Δικαίου, την Αρχή της αναλογικότητας, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Και επομένως οι διατάξεις περί παρατάσεων πέραν της μιας φορές των βασικών διατάξεων περί παραγραφής, δεν είναι εφαρμοστέες ως ανίσχυρες.

- Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ν.2523/97, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

- Η κατ' άρθρο 1 παρ.1 του ν.2523/97, επιβολή κύρωσης με τη μορφή του πρόσθετου φόρου (αντί της νεότερης και ευμενέστερης κύρωσης του ν.4174/2013) παραβιάζει την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης και τη αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται:

« 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, στη παρ. 5 του άρθρου 26 του ν.2065/1992 (όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996 (ΦΕΚ Α' 265) και έχει εφαρμογή επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που υποχρεούνται να προβούν οι επιχειρήσεις στο έτος 1996 και εφεξής, ορίζεται:

"5. Οι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71,74,75,84,86,87 και 113 του ν. 2238/1994, καθώς και του ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν."

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

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

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94, ορίζεται:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

γ).....

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, την 28/1/2005 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η αριθμ. 66/05 δήλωση φόρου υπεραξίας ν. 2065/1992 με χρόνο αναπροσαρμογής την 31/12/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερθείσες κείμενες διατάξεις το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο υπεραξίας για την εν λόγω δήλωση παραγραφόταν κατ' αρχήν την 31/12/2010 και σε περίπτωση που προέκυπταν συμπληρωματικά στοιχεία την 31/12/2015.

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003- 31/12/2009 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265) μέχρι 31.12.2008

Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194) μέχρι 31.12.2009

Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143) μέχρι 30.6.2010

Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α'58), μέχρι 31.12.2010

Άρθρο 12 § 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175), μέχρι 31.12.2011

Άρθρο 18 § 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180) μέχρι 31.12.2012

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249) μέχρι 31.12.2013

Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81), Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235) Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270) μέχρι 31.12.2015

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129) μέχρι 31.12.2016

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) μέχρι 31.12.2017

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ** 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, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει 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», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. **2932/2017 απόφαση του Β' τμήματος του ΣΤΕ** έκρινε ότι 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 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

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. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) Η ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την 'Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β' 4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017 /5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
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 άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής

2006 και μετά	Αρθ. 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	Αρθ. 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

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, ο φόρος υπεραξίας επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, φόρο προστιθέμενης αξίας, παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο, τέλος ή εισφορά αλλά ξεχωριστή φορολογία επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Επειδή, η αρμόδια για τη φορολογία της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ έλαβε την από 27.6.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ – Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, η οποία αφορά στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, γεγονός που αποτέλεσε έρεισμα του ελέγχου, καθώς επηρεάζει τις υποχρεώσεις της ως προς το φόρο

εισοδήματος και το φόρο προστιθέμενης αξίας, αλλά δεν παρέχει κάποια πληροφορία η οποία να αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ως προς τον φόρο υπεραξίας επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που κατείχε την 31/12/2004, σύμφωνα με τα άρθρα 20 έως 27 του νόμου 2065/1992. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων, για την διαχειριστική περίοδο 01/7/2003 -31/12/2004, έχει παραγραφεί την 25/7/2017 ημέρα κατά την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η με αριθμ./25.7.2017 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992, ακινήτων που υπήρχαν την 31/12/2004, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, βάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/9/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της/25-7-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρα 20-27 ν.2065/1992), η οποία αφορά ακίνητα της 31/12/2014, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

**Ο Προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.