



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 06-12-2016

Αριθμός απόφασης:4151

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. 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.

4. Την από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής (έδρα στο του) εταιρείας με την επωνυμία «.....», με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού και Α.Φ.Μ, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον , με Α.Φ.Μ. κατά:

1. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2002-31/12/2002.
2. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003.
3. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2004-31/12/2004.
4. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2005-31/12/2005.
5. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2006-31/12/2006.

6. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007-31/12/2007.
7. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008-31/12/2008.
8. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2009-31/12/2009.
9. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010-31/12/2010.
10. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2011-31/12/2011.
11. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012.
12. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 36 Ν. 2238/94) για το οικονομικό έτος 2003.
13. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Άρθρου 4 του Ν.2523/1997 (Άρθρο 54 Ν. 4174/2013) για το οικονομικό έτος 2001.
14. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Άρθρου 4 του Ν.2523/1997 (Άρθρο 54 Ν. 4174/2013) για το οικονομικό έτος 2002.
15. Της σχετικής από 06/06/2016 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρ. 66 Ν. 2238/94 και Α.Υ.Ο. ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011) για τις διαχειριστικές περιόδους 2000-2012.
16. Του υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Χαρτοσήμου (Άρθρο 15 παρ. 1 γ Κ.Ν.Τ.Χ.) για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2000-31/12/2000.
17. Του υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Χαρτοσήμου (Άρθρο 15 παρ. 1 γ Κ.Ν.Τ.Χ.) για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2002-31/12/2002.
18. Της σχετικής από 06/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου βάσει των άρθρων 14 και 15 του Κ.Ν. Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.07.1931-ΦΕΚ. 239 Α'.
19. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Νομικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010.
20. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Νομικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011.
21. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Νομικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012.
22. Της σχετικής από 06/06/2016 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Ν. 3842/2010).
23. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.) σύμφωνα με το άρθρο 28 Ν. 4147/2013 για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2008.
24. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.) σύμφωνα με το άρθρο 28 Ν. 4147/2013 για ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009.
25. Της σχετικής από 06/06/2016 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.) (Ν. 3634/08).
26. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014.
27. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000.

28. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001.
 29. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002.
 30. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003.
 31. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004.
 32. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005.
 33. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.
 34. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007.
 35. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.
 36. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.
 37. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010.
 38. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011.
 39. Της υπ' αριθμ. .../6-6-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012.
 40. Της σχετικής από 06/06/2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), όλες εκδοθείσες από τον Προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις και εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής, με έδρα στο του, εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση πράξεων την 08-06-2016) 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 τις παραπάνω περιγραφόμενες πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα φόροι, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ συμβεβαιούμενα ποσά όπως αυτά προκύπτουν από τον πίνακα που ακολουθεί:

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου / προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου/ προστίμου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2002-31/12/2002	16.647,71	7.047,52	8.457,04	15.504,56
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2003-31/12/2003	59.641,54	25.248,25	30.297,90	55.546,15
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2004-31/12/2004	23.440,54	9.923,18	11.907,82	21.831,00

...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2005- 31/12/2005	23.076,51	9.076,79	10.892,14	19.968,93
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2006- 31/12/2006	9.544,04	3.467,66	4.161,20	7.628,86
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2007- 31/12/2007	15.158,70	4.842,82	5.811,37	10.654,19
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2008- 31/12/2008	69.574,11	22.289,23	26.747,09	49.036,32
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2009- 31/12/2009	99.853,19	31.958,02	38.349,62	70.307,64
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2010- 31/12/2010	99.258,82	30.775,55	36.930,65	67.706,20
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2011- 31/12/2011	99.258,82	26.805,19	26.269,09	53.074,28
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2012- 31/12/2012	115.826,72	31.212,26	28.871,33	60.083,59
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2000- 31/12/2000		300,00		300,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2001- 31/12/2001		300,00		300,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2002- 31/12/2002		5.229,63		5.229,63
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	01/01/2000- 31/12/2000	662.240,61	15.893,77	19.072,52	34.966,29
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	01/01/2002- 31/12/2002	29.053,55	697,28	836,73	1.534,01
...	06/06/2016	Ε.Τ.ΑΚ	01/01/2008- 31/12/2008	415.346,03	3.478,18	4.173,82	7.652,00
...	06/06/2016	Ε.Τ.ΑΚ	01/01/2009- 31/12/2009	557.496,43	3.344,98	4.013,97	7.358,95
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2010- 31/12/2010	544.938,16	3.269,90	3.923,88	7.193,78
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2011- 31/12/2011	544.983,16	3.269,90	3.923,88	7.193,78
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2012- 31/12/2012	517.615,26	3.105,69	3.043,58	6.149,27
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2000- 31/12/2000		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2001- 31/12/2001		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2002- 31/12/2002		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2003- 31/12/2003		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2004- 31/12/2004		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2005- 31/12/2005		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2006- 31/12/2006		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2007- 31/12/2007		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2008- 31/12/2008		293,00		293,00

...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2009-31/12/2009		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2010-31/12/2010		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2011-31/12/2011		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2012-31/12/2012		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2014-31/12/2014		250,00		250,00
							514.471,43

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι ιδιοκτήτρια κατά πλήρη κυριότητα:

1. Ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 12.415,52 τμ εκτός σχεδίου πόλεως ,άρτιου και οικοδομήσιμου που βρίσκεται σε επαφή με τη θάλασσα, κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Κοινότητας Κρήτης στη θέση «.....».

Το οικόπεδο αυτό αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αριθμό/02-09-1998 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

Το συνολικό τίμημα που συμφωνήθηκε και αναγνωρίστηκε ως εύλογο ,δίκαιο και ανάλογο μεταξύ παροχής και αντιπαροχής ανέρχεται το ποσό των ογδόντα πέντε εκατομμυρίων δραχμών (85.000.000), ενώ η αντικειμενική αξία αυτού εκτιμήθηκε στα 142.778.000 δρχ.

Η αγοράστρια προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε ολόκληρο το παραπάνω τίμημα στους πωλητές σε μετρητά, ενώπιον του συμβολαιογράφου κατά κοινή ομολογία των δύο συμβαλλομένων μερών. (51.000.000 δρχ στον και 34.000.000 δρχ στον)

2. Ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 9.148,81 τμ εκτός σχεδίου πόλεως ,άρτιου και οικοδομήσιμου που βρίσκεται σε επαφή με τη θάλασσα ,κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Κοινότητας Κρήτης στη θέση «.....».

Το οικόπεδο αυτό αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αριθμό/20-11-1998 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών

Το συνολικό τίμημα που συμφωνήθηκε και αναγνωρίστηκε ως εύλογο ,δίκαιο και ανάλογο μεταξύ παροχής και αντιπαροχής ανέρχεται στο ποσό των πενήντα εκατομμυρίων δραχμών (50.000.000), ενώ η αξία αυτού εκτιμήθηκε από τη Δ.Ο.Υ στα 105.211.000 δρχ.

Η πληρεξούσιος της αγοράστριας προσφεύγουσας εταιρίας κατέβαλε ολόκληρο το παραπάνω τίμημα στην πωλήτρια ως πλήρη και ολοσχερή εξόφληση δυνάμει της με τον αρ. της 19 Νοεμβρίου 1998 επιταγής, της Εμπορικής Τράπεζας της Ελλάδος εις διαταγήν

Στην έκταση των δύο ως άνω περιγραφόμενων αγροτεμαχίων ανεγέρθη Διώροφη Οικοδομή (κατοικία) και πιο συγκεκριμένα :

Στις 16-08-1999 εκδόθηκε η υπ' αρ οικοδομική άδεια ύστερα από αίτηση της ελεγχόμενης για ανέγερση Διώροφης Οικοδομής (κατοικία) με Υπόγειο και Κολυμβητική Δεξαμενή το μέγεθος της οποίας είναι 387,37 κατοικία, υπόγειο 245,83 τμ και πισίνα 72 τμ. Για την ανέγερσή της η ελεγχόμενη υπέγραψε ιδιωτικό συμφωνητικό με την τεχνική εταιρία με ΑΦΜΤο συνολικό κόστος της κατασκευής ανέρχεται στο ποσό των εκατό εκατομμυρίων δραχμών (100.000.000 δρχ). Σύμφωνα με το συμφωνητικό αυτό οι πληρωμές θα γίνονταν άμεσα χωρίς την χρήση πληρεξουσίου εκδίδοντας αποδείξεις οι οποίες θα ήταν και το αποδεικτικό λήψης χρημάτων.

Στις 4/7/2002 υπεβλήθη αίτηση στην Δ.Ο.Υ από την ελεγχόμενη για οριστική ρευματοδότηση στην ως άνω αποπερατωμένη πλέον οικοδομή.

Στις 19/8/2002 εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ, βεβαίωση, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τη σύνδεση του ακινήτου με τη ΔΕΗ (637 τμ σύμφωνα με την οικ. άδεια/16-8-1999) .

Στην ως άνω έκταση και βάση του από/6/11/2015 εγγράφου –παροχή πληροφοριών του Τμήματος Αδειών Δόμησης & Ελέγχου Κατασκευών του Δήμου έχουν εκδοθεί επιπλέον άδειες πέραν της προαναφερόμενης αρχικής .

Πιο συγκεκριμένα:

α) Στις 6-11-2001 εκδόθηκε η με αριθμό .../2001 άδεια οικοδομής ύστερα από την από 6-3-2001 αίτηση της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρίας που αφορά την << ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΑΠΟ ΚΑΤΕΔΑΦΗΣΗ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΙΘΑΙΡΕΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ - ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΣΤΑΤΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΟΥ>> για εξαίρεση από κατεδάφιση επιφάνειας 42,19 τμ και νομιμοποίηση επιφάνειας 103,16 τμ. .

β) Στις 14-6-2002 εκδόθηκε η με αριθμό/2002 άδεια οικοδομής ύστερα από την από 4-6-2002 αίτηση της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρίας που αφορά την ανέγερση <<ΝΕΑΣ ΥΠΟΓΕΙΑΣ ΥΔΑΤΟΔΕΞΑΜΕΝΗΣ>> επιφάνειας 130 τμ.

γ) Στις 10-9-2002 εκδόθηκε η με αριθμό .../2002 άδεια οικοδομής ύστερα από την από 8-8-2002 αίτηση της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρίας που αφορά την << ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ>> επιφάνειας οικ.21.279,98 τμ

Το συγκεκριμένο ακίνητο έχει υπαχθεί στο Ν.4178/2013 με Α/Α Δήλωσης με ημερομηνία υπαγωγής στις 27/01/2014 ενώ έχει εκδοθεί και Βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής για το εν λόγω ακίνητο .

3. Ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 5.210,19 τμ εκτός σχεδίου πόλεως ,άρτιου και οικοδομήσιμου, που βρίσκεται σε επαφή με τη θάλασσα , κείμενο στην κτηματική περιφέρεια της Κοινότητας Κρήτης στη θέση «.....».

Το οικόπεδο αυτό αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αριθμό .../19-10-2000 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών

Το συνολικό τίμημα που συμφωνήθηκε και αναγνωρίστηκε ως εύλογο ανέρχεται στο ποσό των είκοσι έξι εκατομμυρίων εξακοσίων πενήντα επτά χιλιάδων τριάντα επτά δραχμών (26.657.037 δρχ), το οποίο και ταυτίζεται με την αντικειμενική αξία που προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ.

Η αγοράστρια - προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε ολόκληρο το παραπάνω τίμημα στην πωλήτρια εταιρεία σε μετρητά χρήματα προ της συντάξεως του συμβολαίου .

Στο ως άνω αγροτεμάχιο και βάση του εγγράφου –παροχή πληροφοριών του Τμήματος Αδειών Δόμησης & Ελέγχου Κατασκευών του Δήμου Αγ.Νικολάου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2002 άδεια οικοδομής για την ανέγερση << ΝΕΑΣ ΙΣΟΓΕΙΑΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ (ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ) – ΓΗΠΕΔΟ ΑΝΤΙΣΦΑΙΡΗΣΗΣ (ΤΕΝΙΣ) – ΠΕΡΙΦΡΑΞΗ ΓΗΠΕΔΟΥ >> από την Σύμφωνα με την άδεια αυτή εγκρίθηκε η ανέγερση ισόγειας κατοικίας συνολικής επιφάνειας 134,61 τμ εκ των οποίων τα 109,53τμ αφορούν κύριους χώρους και τα 25,08 ημιυπαίθριους χώρους. Εντός του αγροτεμαχίου υφίσταται γήπεδο τένις επιφάνειας 535,00 τ.μ. Το συγκεκριμένο ακίνητο έχει υπαχθεί στο Ν.4178/2013 με Α/Α Δήλωσης με ημερομηνία υπαγωγής στις 27/01/2014 ενώ έχει εκδοθεί και Βεβαίωση περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής για το εν λόγω ακίνητο με ημερομηνία στις 19/6/2014.

Για τα οικονομικά έτη 2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011 και 2012 οι δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ εκπρόθεσμα. Για τα οικ. έτη 2001,2002,2003 και 2013 η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλει δηλώσεις.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μέχρι σήμερα η προσφεύγουσα εταιρία δεν έχει πωλήσει κανένα από τα ως άνω περιγραφόμενα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιεί με άλλο τρόπο, την μεν παραπάνω περιγραφόμενη στο ακίνητο Νο 2 οικοδομή από την 1/9/2002 (δεδομένου της από 19/8/2002, βεβαίωσης από τη Δ.Ο.Υ, για τη σύνδεση του ακινήτου με τη ΔΕΗ), την δε οικοδομή στο παραπάνω Νο 3 ακίνητο, από 1-1-2003 και για τον λόγο αυτόν υπολόγισε με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2238/94 το ετήσιο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 στο 5% της αξίας του ακινήτου (όπως αυτή προσδιορίζεται βάσει του άρθρου 41 του Ν.1249/1982), αφού έλαβε υπόψη της συγκριτικό στοιχείο από την Ιστοσελίδα spitogatos. gr του Διαδικτύου (αγγελία για μίσθωση Μονοκατοικίας 465 τμ σε οικόπεδο 6000τμ προς 14.200 ευρώ

το μήνα). Για τον υπολογισμό ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και την αξία του συνόλου των αγροτεμαχίων.

Ακόμα με βάση τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, καταλόγισε στην προσφεύγουσα Φ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ., λόγω διαφοράς που προέκυψε στις δηλωθείσες και κατ' έλεγχο αξίες των ακινήτων της.

Ακόμα για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2001, 01-01/31-12-2002, 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2008, 01-01/31-12-2009, 01-01/31-12-2010 και 01-01/31-12-2011 της καταλογίστηκαν παραβάσεις για την μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 και στην χρήση 01-01/31-12-2014 παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 36 παρ. 1 & 10 ΠΔ 186/1992 για την μη επίδειξη των βιβλίων στον έλεγχο τα οποία ζητήθηκαν με το με αρ./14-3-2014 αίτημα πληροφοριών.

Επιπλέον στις χρήσεις 01-01/31-12-2000 και 01-01/31-12-2002 της καταλογίστηκε χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ επί χαρτοσήμου, με την αιτιολογία ότι έλαβε με τη μορφή δανείου χρηματικά ποσά από τρίτους προκειμένου να καλύψει στην χρήση 01-01/31-12-2000 το κόστος ανέγερσης της «Νέας Διώροφης οικοδομής με υπόγειο και κολυμβητική δεξαμενή» (υπ' αριθμ./9-2-2000 Ιδιωτικού Συμφωνητικού) αξίας 584.010,13 ευρώ και το συνολικό κόστος αγοράς αγροτεμαχίου με αρ. συμβολαίου .../19-10-2000 αξίας 78.230,48 ευρώ και στην χρήση 01-01/31-12-2002 το συνολικό κόστος ανέγερσης της «νέας ισόγειας οικοδομής (κατοικίας)- Γήπεδο αντισφαίρισης – Περίφραξη γηπέδου (...../2002 άδεια οικοδομής) συνολικής αξίας 29.053,55 ευρώ.

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

«Επί του Εισοδήματος (εδώ Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 1 έως 15)»

1. Εσφαλμένη εφαρμογή διάταξης νόμου- εφαρμογή του άρθρου 22 παρ. 3 του Ν. 2238/94 αντί της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου

Εν προκειμένω, ο Έλεγχος υπάγοντας την Εταιρεία μας στην παράγραφο 3 του άρθρου 22, εφάρμοσε για όλες τις χρήσεις συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας του ως άνω ακινήτου για να προσδιορίσει τάχα το ακαθάριστο εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση του, και μάλιστα επί της αξίας όχι μόνο των οικοδομών, ήτοι των κατοικιών που κείνται επί των αγροτεμαχίων, αλλά και επί της αξίας των ίδιων των αγροτεμαχίων.

Η ως άνω κρίση, ωστόσο, είναι όλως αβάσιμη, ανυποστήρικτη και αυθαίρετη δεδομένου ότι ο Έλεγχος δεν επικαλείται ούτε υπαινίσσεται ότι οι εν λόγω οικοδομές έχουν χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο λόγο εκτός από κατοικία. Πολλώ δε μάλλον, το αντίθετο γίνεται δεκτό σε πολλά σημεία της Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος, όπου ρητά αναγνωρίζεται η φύση της οικοδομής ως «κατοικίας» (βλ. σελ. 7 «Διώροφη Οικοδομή (κατοικία)», σελ. 32 «υπολογισμός αξίας κατοικίας»).

Είναι συνεπώς σαφές ότι, εκ της φύσεως των ακινήτων, της κατασκευής τους αλλά κυρίως της πραγματικής λειτουργίας τους, όπως άλλωστε συνομολογείται και από τον Έλεγχο, τα εν λόγω ακίνητα εν συνόλω αποτελούν πράγματι κατοικία που ιδιοκατοικείται τους θερινούς μήνες από στελέχη της Εταιρείας μας τα οποία επισκέπτονται την Ελλάδα και συγκεκριμένα το νησί της Κρήτης, προκειμένου να περάσουν τις καλοκαιρινές τους διακοπές.

Για τους λόγους αυτούς, οι υπό κρίση πράξεις κατά το μέρος που υπολογίζουν τεκμαρτό εισόδημα σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994 και όχι με την παράγραφο 2 αυτού πάσχουν νόμιμου ερείσματος και αιτιολογίας και τυγχάνουν ακυρωτέες.

2. Παράβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας, της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης-επιλογή του ανώτατου συντελεστή χωρίς επαρκή τεκμηρίωση

Συνεπώς, ο νομοθέτης απαιτεί καταρχήν από τη Φορολογική Διοίκηση να προβεί στην αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων μέσω «άλλων οικοδομών που εκμισθώνονται», ενώ σε κάθε περίπτωση θέτει ένα κατώτατο (3,5%) και ένα ανώτατο όριο (5%) τεκμαρτού εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι σε συγκεκριμένο εύρος την διακριτική ευχέρεια της διοίκησης κατά την αξιολόγηση των συγκριτικών στοιχείων που θα συγκεντρώσει.

Εν προκειμένω, καθίσταται σαφές ότι η μια και μοναδική αγγελία στην ιστοσελίδα spitogatos.gr που επικαλείται ο Έλεγχος, δεν δύναται να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο. Τούτο διότι, δεν αντικατοπτρίζει το πράγματι συμβαίνον αλλά αποτυπώνει απλώς τη βούληση του ιδιοκτήτη του συγκεκριμένου ακινήτου προς εκμίσθωση στη συγκεκριμένη τιμή, χωρίς να σημαίνει ότι οι συνθήκες αγοράς του επέτρεψαν ή θα του επιτρέψουν πράγματι να το πετύχει. Συνεπώς, η επικαλούμενη κατοικία, δεν πρόκειται περί «οικοδομής που εκμισθώνεται» όπως ο νόμος απαιτεί αλλά περί οικοδομής για την οποία αναζητείται μισθωτής.

3. Εσφαλμένος υπολογισμός τεκμαρτού εισοδήματος επί της αξίας των αγροτεμαχίων

Ενδεικτικά η Διοίκηση έχει αποφανθεί ότι προκύπτει εισόδημα προς φορολόγηση από τη χρήση των γηπέδων ως χώρων καφενείων, γηπέδων, θέσης στάθμευσης, χώρων για απόρριψη χωμάτων κ.λ.π. (ενδεικτικά σχετικά 1034905/629/A0012/07.04.1997, 1001525/49/A0012/16.01.2001, 1017710/303/A0012/15.03.1999, 1109271/2092/A0012/22.12.2000 έγγραφα).

Εν προκειμένω, ο έλεγχος συμπεραίνοντας όλως αυθαίρετα ότι η διώροφη οικοδομή της Εταιρεία μας ιδιοχρησιμοποιείται κατ' άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 προέβη πλήρως ανυπόστατα στον υπολογισμό τεκμαρτού εισοδήματος και επί της αξίας του αγροτεμαχίου, χωρίς να αποδείξει και μάλιστα χωρίς ούτε καν να διαπιστώσει την με οποιονδήποτε τρόπο χρήση αυτού.

Για τους λόγους αυτούς, η Φορολογική Διοίκηση εφάρμοσε πλημμελώς και εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 περιπτ. α' του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 κατά το μέρος που υπολόγισε τεκμαρτό εισόδημα επί της αξίας των αγροτεμαχίων και ως εκ τούτου οι υπό κρίση πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες.

4. Υπολογισμός τεκμαρτού εισοδήματος επί εσφαλμένων αξιών των αγροτεμαχίων

Περαιτέρω, ακόμα και ήθελε γίνει δεκτό ότι ο Έλεγχος έχει ορθώς προβεί σε τεκμαρτό υπολογισμό και επί των γηπέδων, οι αξίες αυτών επί τη βάση των οποίων υπολόγισε το εισόδημα είναι λανθασμένες. Τούτο δε αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ (Σχετ.42), από τα οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2003:

- Η αξία του αγροτεμαχίου (21.564,33 τ.μ.) ανέρχεται σε 601.101,68 ευρώ (Σχετ. 42α) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 666.910,37 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 68.808,69 ευρώ.
- Η αξία του αγροτεμαχίου (5.210,19 τ.μ.) ανέρχεται σε 150.227,12 ευρώ (Σχετ. 42β) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 178.915,10 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 28.687,98 ευρώ.

Ως εκ των ανωτέρω, για τη χρήση 2003 ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2004:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2005:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2006:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2007:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2008:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 4.874,83 ευρώ [(68.808,69+28.687,98) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2009:

- Η αξία του αγροτεμαχίου (21.564,33 τ.μ.) ανέρχεται σε 1.304.211,13 ευρώ (Σχετ. 42γ) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 1.443.127,93 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 138.916,8 ευρώ.
- Η αξία του αγροτεμαχίου (5.210,19 τ.μ.) ανέρχεται σε 322.558,28 ευρώ (Σχετ. 42δ) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 375.188,10 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 52.629,82 ευρώ.

Ως εκ των ανωτέρω, για τη χρήση 2009 ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 9.577.331 ευρώ [(138.916,8 +52.629,82) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2010:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 9.577.331 ευρώ [(138.916,8 +52.629,82) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2011:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 9.577.331 ευρώ [(138.916,8 +52.629,82) χ 5%].

➤ Για την διαχειριστική χρήση 2012:

Ομοίως, ισχύουν τα ανωτέρω σχετικά με τις αξίες των γηπέδων και ο Έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε επιπλέον τεκμαρτό εισόδημα ύψους 9.577.331 ευρώ [(138.916,8 +52.629,82) χ 5%].

Για τους λόγους αυτούς και κατά το μέρος που ο Έλεγχος εξέλαβε λανθασμένες αξίες γηπέδων για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος οι προσβαλλόμενες πάσχουν και τυγχάνουν ακυρωτές.

Επί του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και του Ενιαίου Τέλους Ακινήτου εδώ (Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 19 έως 25)

1. Υπολογισμός τεκμαρτού εισοδήματος επί εσφαλμένων αξιών των αγροτεμαχίων

Όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, ο Έλεγχος εξέλαβε λανθασμένες αξίες γηπέδων τις οποίες και εφάρμοσε και για τον υπολογισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων.

Ειδικότερα, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 έως και 2012, ίσχυαν τα ακόλουθα:

- Η αξία του αγροτεμαχίου (21.564,33 τ.μ.) ανέρχεται σε 1.304.211,13 ευρώ (Σχετ. 42γ) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 1.443.127,93 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 138.916,8 ευρώ.
- Η αξία του αγροτεμαχίου (5.210,19 τ.μ.) ανέρχεται σε 322.558,28 ευρώ (Σχετ. 42δ) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 375.188,10 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 52.629,82 ευρώ.

Άρα η συνολική αξία των γηπέδων ανερχόταν σε 1.626.769,37 ευρώ και όχι σε 1.818.316,03 ευρώ όπως εσφαλμένα εξέλαβε ο Έλεγχος.

Συνακόλουθα συνεπώς, καταλογίστηκε από τον Έλεγχο λανθασμένος, ήτοι αυξημένος, Φόρος Ακίνητης Περιουσίας για τις χρήσεις 2010-2012 και Ενιαίο Τέλος Ακινήτων για τη διαχειριστική χρήση 2009 καθώς και οι αντίστοιχες προσαυξήσεις.

Επιπροσθέτως, για τη διαχειριστική χρήση 2008, ίσχυαν τα ακόλουθα:

- Η αξία του αγροτεμαχίου (21.564,33 τ.μ.) ανέρχεται σε 601.101,68 ευρώ (Σχετ. 42α) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 666.910,37 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 68.808,69 ευρώ.
- Η αξία του αγροτεμαχίου (5.210,19 τ.μ.) ανέρχεται σε 150.227,12 ευρώ (Σχετ. 42β) και όχι όπως εσφαλμένα υπολόγισε ο έλεγχος σε 178.915,10 ευρώ. Συνεπώς, ελήφθη εσφαλμένα από τον Έλεγχο αξία ανώτερη κατά 28.687,98 ευρώ.

Άρα η συνολική αξία των γηπέδων ανερχόταν σε 751.328,8 ευρώ και όχι σε 845.825,47 ευρώ όπως εσφαλμένα εξέλαβε ο έλεγχος.

Συνακόλουθα συνεπώς, καταλογίστηκε από τον έλεγχο λανθασμένο, ήτοι αυξημένο, Ενιαίο Τέλος Ακινήτων για τη διαχειριστική χρήση 2008 καθώς και οι αντίστοιχες προσαυξήσεις.

Για τους λόγους αυτούς, κατά το μέρος που οι προσβαλλόμενες έχουν βασιστεί σε εσφαλμένες αξίες γηπέδων, πάσχουν και τυγχάνουν ακυρωτές.

2. Υπολογισμός Φ.Α.Π. και Ε.Τ.ΑΚ. με εσφαλμένο συντελεστή (6‰ αντί για 1‰)

Επιπροσθέτως, σημειώνουμε ότι εφόσον ο Έλεγχος προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτού εισοδήματος από ακίνητα λόγω ιδιοχρησιμοποίησης κατ' άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, λανθασμένα βέβαια κατά τη γνώμη μας όπως αναλυτικά εκτέθηκε, όφειλε συνακόλουθα να υπολογίσει επί τη βάση αυτήν τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας και το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων.

Ειδικότερα, στο άρθρο 35 παρ. 3 του Ν. 3842/2010, ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις, προβλέπεται ότι: «3. Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται:

α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών (...)

Δεδομένου ότι Έλεγχος έκρινε ότι το ακίνητο της Εταιρείας μας ιδιοχρησιμοποιείται, έπρεπε να υπολογίσει τον αναλογούντα Φ.Α.Π. με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) και όχι έξι τοις χιλίοις (6%) όπως, εσφαλμένα και αντίθετα στα όσα υποστηρίζει για σκοπούς εισοδήματος, έπραξε.

Το αυτό ισχύει και για τον καταλογισθέντα Ε.Τ.Α.Κ. καθώς στο άρθρο 11 περιπτ. Β' του Ν.3634/2008 προβλέπεται ότι: «Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών (...).

Δεδομένου ότι Έλεγχος έκρινε ότι το ακίνητο της Εταιρείας μας ιδιοχρησιμοποιείται, έπρεπε να υπολογίσει τον αναλογούντα Ε.Τ.Α.Κ. με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) και όχι έξι τοις χιλίοις (6%) όπως, εσφαλμένα και αντίθετα στα όσα υποστηρίζει για σκοπούς εισοδήματος, έπραξε.

Για τους λόγους αυτούς οι προσβαλλόμενες πάσχουν και τυγχάνουν ακυρωτές.

Επί του Χαρτοσήμου (εδώ Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 16 έως 18)

Με τις εδώ Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό αρίθμηση 16 έως 18 πράξεις, ο Έλεγχος έκρινε ότι η Εταιρεία μας «δεν υπέβαλλε δήλωση τελών χαρτοσήμου, ως όφειλε από τις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. για δάνειο το οποίο έλαβε από τρίτους και το οποίο χρησιμοποίησε για την αγορά και ανέγερση ακινήτων κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα».

Συγκεκριμένα, ο Έλεγχος αφού διαπίστωσε ότι το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας μας ανήλθε στο ποσό των 100 λιρών Αγγλίας και επιπροσθέτως ότι η Εταιρεία μας πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2000 δαπάνες για την ανέγερση κολυμβητικής δεξαμενής και την αγορά αγροτεμαχίου και κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 δαπάνες για την ανέγερση και περίφραξη γηπέδου τέννις, έκρινε ότι: «οι αγορές και οι ανεγέρσεις ακινήτων που διενεργήθηκαν (...) δεν πραγματοποιήθηκαν με ίδια κεφάλαια της εταιρείας αλλά με χρηματικά ποσά τα οποία της δάνεισαν τρίτοι ή ο «φυσικός κύριος» του ακινήτου».

Εν συνεχεία, ο Έλεγχος καίτοι βεβαίωσε ρητά ότι «δεν υπάρχει σύναψη δανείου η οποία να έχει περιβληθεί με ορισμένο τύπου εγγράφου, ούτε με εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία», προέβη στην κρίση ότι «υφίσταται έμμεση δανειακή σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και των δανειστών της, για την οποία οφείλεται τέλος χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα, οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 14 παρ. 1 και 15 παρ. 1 περιπτ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ. – Π.Δ. της 28.07.1931.

Ειδικότερα, το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου καταλογίστηκε όπως απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Αριθμός Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π.	Διαχειριστική περίοδος	Ποσό χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου που καταλογίστηκε
.../6-6-2016	1/1/2000-31/12/2000	34.966,29
.../6-6-2016	1/1/2002-31/12/2002	1.534,01

Τις ως άνω πράξεις με τις οποίες επιβλήθηκε χαρτόσημο επί «έμμεσης δανειακής σύμβασης (στο εξής «οι Πράξεις Χαρτοσήμου»), καθώς και την σχετική από 06/06/2016 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου βάσει των άρθρων 14 και 15 του Κ.Ν. Τ.Χ. Π.Δ. της 28.07.1931-ΦΕΚ. 239 Α' (στο εξής εν συντομία η «Έκθεση Χαρτοσήμου»), οι οποίες μας κοινοποιήθηκαν στις 08.06.2016, προσβάλλουμε δια της παρούσας προσφυγής εμπρόθεσμα, νόμιμα κι βάσιμα για τον κάτωθι λόγο:

Παραβίαση της αρχής της τυπικότητας του φόρου χαρτοσήμου και την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου.

Σύμφωνα με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου, όπως αυτή απορρέει από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, απαιτείται για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη αυτού η ύπαρξη τυπικού νόμου, ο οποίος πρέπει να ορίζει όλα τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή το υποκείμενο, το αντικείμενο και τον συντελεστή, καθώς και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις από αυτόν.

Εν προκειμένω, το τέλος χαρτοσήμου ορίζεται στο νόμο ως φόρος τυπικός με την έννοια ότι οι πράξεις στις οποίες επιβάλλεται και οι οποίες συνιστούν αντικείμενο του, πρέπει να καταρτίζονται εγγράφως, δηλαδή, να αποδεικνύονται από έγγραφο ιδιωτικό ή δημόσιο ή από σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών η οποία και εξομοιώνεται με έγγραφο. Τούτο δε απορρέει από τις ακόλουθες διατάξεις που προσδιορίζουν ότι αντικείμενο του τέλους χαρτοσήμου είναι:

1. Τα έγγραφα που συντάσσονται ή εκδίδονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα από τα οποία αποδεικνύεται η κατάρτιση σύμβασης, πράξης ή συναλλαγής, από αυτές που προβλέπονται στον Κώδικα Χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα στο άρθρο 1 αυτού ορίζεται ότι «*φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται κατά εν τω παρόντι οριζόμενα, επί των εν αυτό καθοριζόμενων εγγράφων*».
2. Οι εγγραφές στα βιβλία επιτηδευματιών επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, του άρθρου 444 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας και του άρθρου 169 παρ. 3^α του Κώδικα διοικητικής Δικονομίας αλλά και τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92), θεωρούνται ως ιδιωτικά έγγραφα.
3. Οι μηχανικές και ηλεκτρονικές απεικονίσεις επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 444 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας και του άρθρου 169 παρ. 3α του Κώδικα διοικητικής Δικονομίας αλλά και του άρθρου 13 περ. γ' του Ποινικού Κώδικα, θεωρούνται ως ιδιωτικά έγγραφα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία των Ανωτάτων Δικαστηρίων ότι η φορολογία χαρτοσήμου είναι φορολογία αυστηρά τυπική (ενδεικτικά βλ. ΣτΕ 1683/2012 και 2989/1979).

Ειδικότερα, τα δάνεια υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1α ή 15 παρ.1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα.

Ως προς την επιβολή δε του τέλους χαρτοσήμου επί των δανείων λεκτέα τα εξής (Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου 5η έκδοση σελ.199):

- Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται τόσο επί παραδοτικού δανείου (re καταρτιζόμενου) όσο και επί υποσχετικού ή συναινετικού δανείου (και ΝΣΚ γνωμ.97/1982, Υπ.Οικ. Ν.2376/124/1982).
- Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται είτε κατά το στάδιο της συμφωνίας και ταυτόχρονης παράδοσης του δανείσματος από το δανειστή στον οφειλέτη (re καταρτιζόμενο δάνειο), είτε κατά το στάδιο μόνο της παράδοσης του δανείσματος στον οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή.
- Σε περίπτωση, που το δάνειο δεν καταρτίστηκε εγγράφως, στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλομένων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (Σ.τ.Ε 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κλπ) ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ.1β ή 15 παρ.1β ΚΤΧ και ΣτΕ 3914/1977).

Περαιτέρω, για την υπαγωγή των δανείων στο τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (ΣτΕ 1514/1956, 578/1957).

Με βάση τα ανωτέρω, παρ' ότι εν προκειμένω η Εταιρεία μας ουδόλως παρέλειψε την κατάρτιση εγγράφου ή την εγγραφή στα βιβλία της σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου αλλά επειδή ουδέποτε συνήψε σχετικό δάνειο, σε κάθε περίπτωση δεν νοείται επιβολή τέλους χαρτοσήμου σε «έμμεση δανειακή σύμβαση» όπως ο Έλεγχος υποστηρίζει. Τούτο διότι, όπως ο Έλεγχος επιβεβαιώνει, εκλείπει το αντικείμενο του φόρου ήτοι η σύμβαση που αποδεικνύεται με έγγραφο ή η εγγραφή στα βιβλία.

Για τους λόγους αυτούς, η Φορολογική Διοίκηση παραβίασε την συνταγματική αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου και την αρχή της τυπικότητας του φόρου χαρτοσήμου, οι δε Πράξεις και οι Έκθεση Χαρτοσήμου τυγχάνουν ακυρωτέες.

Επί της παραγραφής (εδώ Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 1 έως 40)

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμου ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, η οποία ορίζεται πενταετής και η ρύθμιση αυτή είναι η πάγια.

Περαιτέρω, η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου σύμφωνα με την προρρηθείσα διάταξη του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 παρατάθηκε μέχρι 31-12-2008, όπως ειδικώς ορίζεται, στις περιπτώσεις που οι προθεσμίες παραγραφής λήγουν στις 31-12-2006 και

31-12-2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το Διοικητικό Εφετείο Χανίων, με την υπ' αρ. .../2013 απόφασή του, εκδοθείσα επί Προσφυγής φορολογουμένου κατά αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2001, 2002, 2003 και 2004 (που εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το έτος 2011), απεφάνθη τα ακόλουθα:

“...Οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31/12/2009, στις 30-6-2010, στις 31-12-2010, στις 31-12-2011, στις 31-12-2012 και στις 31.12.2013 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και μέχρι 31/12/2015 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε. [Δείτε σχετικώς διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 3296/2004 -ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004, με την οποία ορίστηκε ότι: «Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998) καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31.12.2004 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της...». Επίσης δείτε Α.Ν. 515 της 24/27.8.1968. «Περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολήν φόρων. (Α. 186)»: Άρθρον μόνον. «1. Η υπό της διατάξεως του άρθρου 1 του Α.Ν. 142/1967 "περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων" προβλεπόμενη παράτασις επί εν έτος του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολήν πάσης φύσεως φόρων ορίζεται εις εν έτος και έξι μήνας». Η ως άνω ερμηνευτική παραδοχή συμπορεύεται με τη συνταγματική αρχή της ισότητας, αφού για όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις η παράταση της παραγραφής ορίζεται σε πεντέμισι και έξι έτη αλλά προεχόντως με τις εκ της αρχής του Κράτους δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης, ιδίως εκ των άρθρ. 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντ. (πρβλ. και ΣτΕ 1508/2002, 4170/1980 και ΔΕΑ 2992/2009), καθόσον μάλιστα και το ΔΕΚ στο όνομα των αρχών «της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών» επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου. Η «μη διφορούμενη διατύπωση επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών». {βλ. ΔΕΚ 30.1.85, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/83, Συλ.1985. 427. Η νομολογία αυτή χαρακτηρίζεται πάγια: ΔΕΚ 21.6.88, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. 257/88, Συλ. 3249, 28.4.93, Επιτροπή κατά Ιταλίας, υποθ. C - 30691, Συλ. 2151, Υποθ. C-427/10 Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα της 15/9/2011 σημ. 13 και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-201/08, Plantanol (Συλ. 2009, σ. 1-8343, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία και σκέψη 45)}.

Τα ως άνω άλλωστε έγιναν δεκτά και με την πρόσφατη ΣτΕ 888/2016 όπου κρίθηκε ότι: «στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής: «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το

οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Όπως έχει παγίως κριθεί (ΣτΕ 2033/1974, ΣτΕ 2048/1985, ΣτΕ 2866/1985 7μ., ΣτΕ 3141/1985, ΣτΕ 1070/1989, ΣτΕ 618/1990, ΣτΕ 3511/1996 7μ., 5460/1996, 139, ΣτΕ 1143/1998, ΣτΕ 523/2000, ΣτΕ 691/2001, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 2962/2013), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.), εξειδικεύοντας την απορρέουσα από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος αρχή του κράτους δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 1508/2002). Τούτο δε συμβαίνει, όταν η παράταση ορίζεται, με σαφείς και δυνάμενες επαρκώς να προβλεφθούν από τους φορολογουμένους διατάξεις, για εύλογη διάρκεια, ώστε, ενόψει και του αρχικώς προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής και υπό την προϋπόθεση της συνδρομής ειδικούς τεκμηριωμένων περιστάσεων, αφενός να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, όχι μόνον να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να καταβάλουν τυχόν βεβαιούμενα ποσά φόρου. Τα ανωτέρω ισχύουν πολύ περισσότερο προκειμένου περί αποδιδομένων παραβάσεων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και επιβολής σχετικών κυρώσεων (πρβλ. ΣτΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ).»

Ενόψει της ανωτέρω νομολογίας και των συνταγματικών αρχών της τυπικής νομιμότητας του φόρου και της ισότητας συνάγεται ότι:

- Η διαχειριστική περίοδος 2000 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2006. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 μέχρι 31/12/2008. Η χρήση αυτή ωστόσο δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2008.
- Η διαχειριστική περίοδος 2001 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2007. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006 μέχρι 31/12/2008. Η χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2008.
- Η διαχειριστική περίοδος 2002 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2008. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008 μέχρι 31/12/2009. Η χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2009.
- Η διαχειριστική περίοδος 2003 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2009. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 μέχρι 30/06/2010. Η

χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 30/06/2010.

- Η διαχειριστική περίοδος 2004 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2010. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 μέχρι 31/12/2011. Η χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2011.
- Η διαχειριστική περίοδος 2005 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2011. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 μέχρι 31/12/2012. Η χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2012.
- Η διαχειριστική περίοδος 2006 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2012. Η παραγραφή παρατάθηκε δυνάμει του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 έως 31/12/2013. Η χρήση αυτή ωστόσο, δεν παρατάθηκε περαιτέρω λόγω της μη ρητής πρόβλεψης στις μεταγενέστερες διατάξεις ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρεγράφη στις 31/12/2013.
- Η διαχειριστική περίοδος 2007 είχε κατ' αρχήν λήξη παραγραφής την 31/12/2013. Δεδομένου ότι δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι μέχρι την 31/12/2013, η παραγραφή της χρήσης αυτής για την Εταιρεία μας ουδέποτε παρατάθηκε κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του νόμου 4141/2013.»

Εξέταση των ισχυρισμών

Ως προς την ισχυριζόμενη παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 «Παραγραφή», 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.

Επειδή στο άρθρο 9§5 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος»: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.3634/2008 (Παραγραφή Ε.Τ.Α.Κ.) «1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των [άρθρων 61, 62, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 75](#) και [85 του Ν. 2238/1994](#), εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

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 το άρθρο 45 ν.3842/2010 «Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου – Παραγραφή» (Φ.Α.Π.) :

«1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των [άρθρων 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113](#) και [115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος](#) που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών

προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

3. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα ακίνητα μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, παρατείνονται μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.»

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) 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, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης

πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

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. 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 την παρ. 1 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,...»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή εν προκειμένω, από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τα οικονομικά έτη 2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011 και 2012 οι δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ εκπρόθεσμα, ενώ για τα οικ. έτη 2001,2002,2003 και 2013 η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλει δηλώσεις. Κατά συνέπεια των ανωτέρω και της με αρ. [173/2006](#) ομόφωνης γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. η οποία σύμφωνα με το με **αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο έχει γίνει αποδεκτή από το Υπ Οικ.**, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τα έτη αυτά, για τις υπό κρίση πράξεις φορολογίας εισοδήματος, τα υπό κρίση πρόστιμα Εισοδήματος και τα υπό κρίση πρόστιμα Κ.Β.Σ. παραγράφονται μετά από δεκαπενταετία κατ' εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, με την πρώτη (οικ. έτους 2001 (χρήσης 2000) να λήγει την 31-12-2016.

Επειδή για τις πράξεις Φ.Α.Π. ετών 2010, 2011 και 2012 το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται σύμφωνα με το άρθρο 45 ν.3842/2010 μετά δεκαετία και κατά συνέπεια δεν έχει επέλθει παραγραφή.

Επειδή για τις πράξεις Ε.Τ.Α.Κ. ετών 2008 (1-1-2008) και 2009 (1-1-2009) σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.3634/2008, η προθεσμία του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορούσε να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η εκάστοτε προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι την 31-12-2013 και 31-12-2014 αντίστοιχα, οι οποίες παρατάθηκαν συνεπεία της με αρ./24-12-2013 εντολής, η μεν λήξασα την 31-12-2013 με τις διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) μέχρι 31-12-2016, η δε λήξασα την 31-12-2014 με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 και εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) μέχρι 31-12-2016. Επειδή επιπλέον για τη λήξασα την 31-12-2014 προθεσμία και για την λήξασα την 31-12-2013 αλλά παραταθείσα με την με τις διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 προθεσμία, υφίσταται εικοσαετής παραγραφή με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013.

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

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά και με την απόφαση ΣτΕ2579/1998, τμήμα Β' ότι:

«8. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίθηκε ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων τελών χαρτοσήμου είναι εικοσαετής κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα και απορρίφθηκε ο περί παραγραφής ισχυρισμός του αναιρεσείοντος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι

«Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

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

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, νόμω αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, καθώς η μεν πρώτη (χρήσης 2000) παραγράφεται το 2020, η δε δεύτερη (χρήση 2002) παραγράφεται το 2022.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή από άρθρο 22 Ν. 2238/94 «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» προβλέπεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#), για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Σε περίπτωση που η **οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη**, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα **βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου**, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#). Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή η προσφεύγουσα είναι νομικό πρόσωπο, εμπορική εταιρεία, η οποία δεν θα μπορούσε να κατοικίσει σε ακίνητο ως ένα φυσικό πρόσωπο, συνεπώς δεν εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 2, αλλά των παρ. 1 & 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994. Για τη παραπάνω περιγραφόμενη οικοδομή στο Νο 2 ακίνητο από την 1/9/2002 (βάσει της από 19/8/2002, βεβαίωσης από τη Δ.Ο.Υ , για τη σύνδεση του ακινήτου με τη ΔΕΗ) και για την οικοδομή στο Νο 3 ακίνητο, από 1-1-2003, ορθώς εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η παράγραφος 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994. Ακόμα, επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν ιδιοχρησιμοποίησε τα υπό κρίση ακίνητα σε εμπορική δραστηριότητά της, ενώ απέδειξε με συγκριτικό στοιχείο από παρόμοια οικοδομή (έστω και με ένα συγκριτικό) ότι ο κατ' έλεγχο υπολογισμός του ακαθάριστου εισοδήματος με συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής υπολείπεται σε σχέση με την μισθωτική αξία παρομοίων οικοδομών με χρήση κατοικίας, κατά συνέπεια ο κατ' έλεγχο συντελεστής 5% κρίνεται ως επαρκώς αιτιολογημένος.

Περαιτέτω επειδή από την παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/94 προβλέπεται ότι «ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό». Από την γραμματική –στενή ερμηνεία των παραπάνω φορολογικών διατάξεων, οι οποίες είναι ειδικές και δεν μπορούν να ερμηνευτούν παραλλήλως με την χρήση άλλων νομοθετημάτων, παρά μόνον με την ετυμολογική ερμηνεία των λέξεων, προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης αναφερόμενος σε «οικοδομή (ο όρος οικοδομή όπως αυτός αναφέρεται στο λεξικό νέας Ελληνικής γλώσσας Β' Έκδοση, 2006 Γ. Μπαμπινιώτης, εκδότης κέντρο Λεξικολογίας Ε.Π.Ε. 2002 «1. Η οικοδόμηση, το χτίσιμο οικήματος: εργολάβος οικοδομής, 2. Το υπό ανέγερση κτίριο, 3. Το οικοδόμημα, το κτίριο») που εκμισθώνεται» και παρακάτω ως τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας «του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία», χωρίς καμία αμφιβολία αναφέρεται σε οικοδόμημα με τα οικοδομήματα παρακολουθήματά του (αποθήκη, θέση στάθμευσης, υδατοδεξαμενή κλπ) που αποτελούν λειτουργική ενότητα, των οποίων η αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Τα παραπάνω ισχύουν και για τον προσδιορισμό του ελαχίστου τεκμαρτού μισθώματος της παρ. 3 του άρθρου 22. Του ν.2238/1994 όπου αντιστοίχως προβλέπεται «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη..... το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται ... ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του κτηρίου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω και επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 & 3 του ΚΦΕ (ν.2238/94) κατά τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος από οικοδομές, δεν προβλέπεται η συνάθροιση στην αντικειμενική αξία της οικοδομής της αξίας του υπολοίπου δόμησης επί του οικοπέδου ή του αγροτεμαχίου και κατά συνέπεια **πρέπει να γίνει μερικώς δεκτός ο ισχυρισμός της προσφυγής ως προς τον υπολογισμό του εισοδήματος μόνον επί της αξίας των κτισμάτων.**

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι οι αξίες των αγροτεμαχίων που υπολόγισε ο έλεγχος είναι λανθασμένες, το πρώτον είναι αόριστος, καθώς δεν προσδιορίζεται ο λανθασμένος προσδιορισμός με σχετική τεκμηρίωση. Τα προσκομισθέντα φύλλα υπολογισμού που επικαλείται η προσφεύγουσα υπολογίζουν μεν την αξία βάσει των δεδομένων που συμπλήρωσε η προσφεύγουσα, τροποποιώντας τα αντίστοιχα ποσά του ελέγχου, πλην όμως τα αμφισβητούμενα ποσά δεν προκύπτουν από κανένα έγγραφο – ισχυρισμό. Περαιτέρω δε, ο υπολογισμός στην αξία της έκτασης με τα ΑΑ- ΓΗΣ προκύπτει ως προς τι επιφάνειες ορθός, καθώς στην οικοπεδική αξία ως μέγεθος της οικοδομής λαμβάνεται υπόψη η ισοδύναμη ανηγμένη επιφάνεια, όπου βοηθητικοί χώροι, υδατοδεξαμενές και αθλητικές εγκαταστάσεις λαμβάνονται υπόψη με συντελεστή (ΠΟΛ 1310/1996 Υπ Οικ.), εν προκειμένω δε με συντελεστή 0,25 για την επιφάνεια βοηθ. χώρων 130τμ, με συντελεστή 0,4 για την εξωτερική υδατοδεξαμενή 72τμ και με συντελεστή 0,2 για το γήπεδο τένις 535,50τμ.

Βάσει των ανωτέρω, επαναπροσδιορίστηκαν τα δεδομένα στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας προσδιορισμού εισοδήματος άρθρου 22 παρ. 3 ν.2238/1994 βάσει της παρούσης:

Διαχειριστική περίοδος/ Εισόδημα παρ. 3 άρθρου 22 ν.2238/1994	Αντικ. αξία διώροφης κατοικίας 387,37+245,83 + 42,19 τμ (εξαίρεση από κατεδάφιση)+103,16τμ (νομιμοποίηση)+130τμ (βοηθ. χώροι)+ 72 τμ εξωτ. πισίνα σε αγρότ. 21.564,33 τμ(ως έκθεση ελέγχου)	Αντικ. αξία ισόγειας οικοδομής 110τμ πλέον γηπέδου τένις επιφάνειας 535,50 τ.μ. εντός αγροτεμαχίου εκτάσεως 5.210,19 τμ.(ως έκθεση ελέγχου)	Εισόδημα με την παρούσα προ αποσβέσεων	Δηλωθέν Τεκμαρτό Εισόδημα	Θετική διαφορά Τεκμαρτού Εισοδήματος	Φορολογητέο Τεκμαρτό Εισόδημα (μετά την αφαίρεση αποσβέσεων παρ. 1 άρθρου 23 ν.2238/1994)
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01- 01/31-12-2002	442.936,89					
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01- 09/31-12-2002 (4/12)	7.382,28		7.382,28	0,00	7.382,28	6.644,05
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01- 01/31-12-2003	398.643,20	80.899,10				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2003	19.932,16	4.044,96	23.977,12	0,00	23.977,12	21.579,40
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2004	398.643,20	80.899,10				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2004	19.932,16	4.044,96	23.977,12	40.223,00		
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2005	398.643,20	76.809,19				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2005	19.932,16	3.840,46	23.772,62	40.223,00		
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2006	398.643,20	76.809,19				

Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2006	19.932,16	3.840,46	23.772,62	55.259,41		
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2007	398.643,20	76.809,19				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2007	19.932,16	3.840,46	23.772,62	49.907,37		
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2008	520.035,12	112.619,38				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2008	26.001,76	5.630,97	31.632,73	17.889,00	13.743,73	13.056,54
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2009	520.035,12	112.619,38				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2009	26.001,76	5.630,97	31.632,73	16.567,90	15.064,83	14.311,58
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2010	520.035,12	100.106,11				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2010	26.001,76	5.005,31	31.007,06	16.567,90	14.439,16	13.717,20
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01-01/31-12-2011	520.035,12	100.106,11				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01-	26.001,76	5.005,31	31.007,06	16.567,90	14.439,16	13.717,20

01/31-12-2011						
Αξία την διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2012	520.035,12	100.106,11				
Τεκμαρτό εισόδημα 5% επί της αξίας τη διαχειριστική περίοδο 01-01- 01/31-12-2012	26.001,76	5.005,31	31.007,06		31.007,06	29.456,71

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επί του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και του Ενιαίου Τέλους Ακινήτου (Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 19 έως 25).

Ως προς τις ισχυριζόμενες λάθος αντικειμενικές αξίες των ακινήτων ισχύουν τα παραπάνω αναφερθέντα και ο ισχυρισμός προκύπτει αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυριζόμενο λανθασμένο Υπολογισμό Φ.Α.Π. και Ε.Τ.ΑΚ. με εσφαλμένο συντελεστή (6% αντί για 1%), λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3634/ 29 Ιανουαρίου 2008 Υπολογισμός του τέλους (ΕΤΑΚ) «Β. Νομικά Πρόσωπα Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%). Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, φορολογείται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%). Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.»

Σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3842/ 23 Απριλίου 2010 Υπολογισμός του φόρου (ΦΑΠ) νομικών προσώπων:

«1. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%).

2. Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ιβ', ιγ' και ιδ' του άρθρου 29, φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%).

3. Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται:

α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.»

Επειδή στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης το δίκαιο αυτό αρχής της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων, (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84).

Επειδή όπως προέκυψε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν είχε καμία παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα στα ακίνητα αυτά τα οποία τύγχαναν εξοχικές κατοικίες, κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός της και τα ακίνητά της φορολογούνται ως προς την Φορολογία του ΕΤΑΚ και ΦΑΠ με συντελεστή 6 τοις χιλίοις, προβλεπόμενο από τις προλεχθείσες διατάξεις.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επί του Χαρτοσήμου (εδώ Προσβαλλόμενες Πράξεις υπό 16 έως 18)

Επειδή, στην παρ. 1 εδ. α' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/28-7-31 (239 Α') ορίζεται ότι υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου της παρ. 1 του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα (αναλογικά τέλη επί εμπορικών εγγράφων) "Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπον συντεταγμένου εγγράφου". Περαιτέρω, στο άρθρο 12 του ν.δ. 3717/1957 (131 Α') ορίζεται ότι "Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον διά την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου ...".

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣτΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣτΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣτΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν" (ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989).

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 § 1α' του Κ.Ν.Τ.Χ. για το ποσό των 662.240,61 ευρώ στη χρήση 2000 και των 29.053,55 ευρώ στη χρήση 2002 καθώς διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία δεν είχε το μετοχικό κεφάλαιο να πραγματοποιήσει αγορά και ανέγερση ακινήτων σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου και βάσει αυτών συμπέρανε ότι υφίστατο δανεισμός μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των δανειστών της. Όμως οι διαπιστώσεις αυτές δεν προέκυψαν από έγγραφο ή εγγραφή στα βιβλία της η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύουν την σύμβασιν" (ΣτΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989), ενώ η

προσφεύγουσα εταιρεία είναι αλλοδαπή «Ηνωμένο Βασίλειο» και στην ημεδαπή είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων απλογραφικών (εσόδων – εξόδων) μέχρι και την χρήση 2006.

Συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις καταλογισμού στην προσφεύγουσα χαρτοσήμου δανείου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 και 15 § 1α' του Κ.Ν.Τ.Χ. επί τη βάσει των διαπιστώσεων και του πορίσματος της από 6-6-2016 έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και συνεπώς οι με αρ. .../6-6-2016 και .../6-6-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πρέπει να ακυρωθούν.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2^α του άρθρου 13 του ΚΤΧ επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου) στο συνολικό ποσό των κτώμενων μισθωμάτων από εκμίσθωση οικοδομών. Για την εκμίσθωση κατοικιών από 1-1-2008 και μετά καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.3522/2006.

Για την επιβολή του τέλους με την διάταξη αυτή ως απαραίτητη προϋπόθεση τίθεται η **κτήση μισθωμάτων (απόκτηση δικαιώματος είσπραξης)**, δηλαδή εισοδήματος, που να προκύπτει από την εκμίσθωση της οικοδομής (Υπ. Οικ. Σ 11667/1957, Τα 1601/1957, ΣτΕ 1748/1971, 2323/1971, 139/1986, 140/1986). Συνεπώς το τέλος χαρτοσήμου δεν οφείλεται στην περίπτωση της παραχώρησης της χρήσης της οικοδομής σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, καθόσον εν προκειμένω ο κύριος της οικοδομής δεν αποκτά μίσθωμα. Στην περίπτωση αυτή η παραχώρηση της χρήσης της οικοδομής χωρίς αντάλλαγμα συνιστά είτε χρησιδάνειο είτε δωρεά (Υπ Οικ. Μ 3962/1947, Σ4844/1948, Γ 876/1956 κλπ).

Εν προκειμένω στην προσφεύγουσα καταλογίστηκε τεκμαρτό εισόδημα από οικοδομές που χρησιμοποιήθηκαν με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη τους ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, συνεπώς το εισόδημα αυτό δεν υπόκειται στα τέλη χαρτοσήμου μίσθωσης το οποίο πρέπει οίκοθεν για λόγους χρηστής διοίκησης, συνεπεία επανυπολογισμού του φόρου και συνεισπραττομένων ποσών των πράξεων φόρου εισοδήματος, να διαγραφεί.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της αλλοδαπής (έδρα στο του) εταιρείας με την επωνυμία «.....», με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού και Α.Φ.Μ, και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς την ακύρωση των με αρ. .../6-6-2016 και .../6-6-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου συνεπεία μη προκύψαντος δανείου από έγγραφο ή εγγραφή στα βιβλία της, την τροποποίηση όλων των εκδοθέντων με αρ. από έως .../6-6-2016 πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω διαγραφής της αξίας του αγροτεμαχίου από τον υπολογισμό του εισοδήματος των παρ. 1 & 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 και να απορριφθεί για όλους τους υπόλοιπους ισχυρισμούς και ποσά.

Διαφορά φορολογικής βάσης και οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Αριθμός προσβαλλομένης πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου / προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης με την παρούσα	Ποσό διαφοράς φόρου/ προστίμου με την παρούσα	Ποσό πρόσθετου φόρου (ποσοστό ως έλεγχος)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2002-31/12/2002	6.644,05	2.546,89	3.056,26	5.603,15

...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2003- 31/12/2003	21.579,40	8.272,10	9.926,52	18.198,63
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2004- 31/12/2004	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2005- 31/12/2005	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2006- 31/12/2006	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2007- 31/12/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2008- 31/12/2008	13.056,54	4.213,12	5.055,74	9.268,86
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2009- 31/12/2009	14.311,58	4.526,88	5.432,25	9.959,13
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2010- 31/12/2010	13.717,20	4.222,34	5.066,81	9.289,15
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2011- 31/12/2011	13.717,20	3.673,65	4.408,38	8.082,03
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2012- 31/12/2012	29.456,71	6.821,55	8.185,86	15.007,42
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2000- 31/12/2000		300,00		300,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2001- 31/12/2001		300,00		300,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01/2002- 31/12/2002		5.229,63		5.229,63
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	01/01/2000- 31/12/2000	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	ΦΟΡ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	01/01/2002- 31/12/2002	0,00	0,00	0,00	0,00
...	06/06/2016	Ε.Τ.ΑΚ	01/01/2008- 31/12/2008	415.346,03	3.478,18	4.173,82	7.652,00
...	06/06/2016	Ε.Τ.ΑΚ	01/01/2009- 31/12/2009	557.496,43	3.344,98	4.013,97	7.358,95
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2010- 31/12/2010	544.938,16	3.269,90	3.923,88	7.193,78
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2011- 31/12/2011	544.983,16	3.269,90	3.923,88	7.193,78
...	06/06/2016	Φ.Α.Π	01/01/2012- 31/12/2012	517.615,26	3.105,69	3.043,58	6.149,27
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2000- 31/12/2000		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2001- 31/12/2001		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2002- 31/12/2002		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2003- 31/12/2003		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2004- 31/12/2004		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2005- 31/12/2005		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2006- 31/12/2006		586,00		586,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2007- 31/12/2007		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2008- 31/12/2008		293,00		293,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2009- 31/12/2009		293,00		293,00

...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2010-31/12/2010		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2011-31/12/2011		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2012-31/12/2012		300,00		300,00
...	06/06/2016	Κ.Β.Σ	01/01/2014-31/12/2014		250,00		250,00
							122.037,77

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).