



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 14/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1980

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 29-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΝΠΔΔ με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, και και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

- i. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- ii. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ
- iii. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2010 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- iv. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2009 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- v. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- vi. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- vii. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2006 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- viii. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2005 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- ix. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2004 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- x. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2003 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- xi. της πράξης υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- xii. της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.
- xiii. της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Την με αριθμ. πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ/28-03-2019 ΕΜΠ αίτηση του για την μη έκδοση απόφασης μέχρι την εκδίκαση της πιλοτικής δίκης του ΣτΕ για το νομικό ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και καταλογισμό φόρου επί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης του ελεγχόμενου – φορολογούμενου.
7. Την με αριθμό/2019 απόφαση αναστολής εξέτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την από 14-05-2019 κοινοποίηση στην υπηρεσία μας, της απόφασης υπ. αριθμ. 732/2019 του ΣτΕ για το νομικό ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και καταλογισμό φόρου επί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης του ελεγχόμενου – φορολογούμενου.
9. Την με αριθμ. πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ/28-05-2019 ΕΜΠ αίτηση του για την συνέχιση της διαδικασίας επανεξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΔΔ με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό:

Ο Προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ εξέδωσε εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2001 - 2010 για το προσφεύγον ΝΠΔΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013, με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Για τις χρήσεις αυτές η φορολογική αρχή προέβη σε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ΚΒΣ και παρακρατούμενων φόρων δικαιωμάτων άρθρου 13 Ν. 2238/94. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις ως προς την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω φορολογιών και καταλογίστηκαν στο προσφεύγον ΝΠΔΔ:

- i. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού €390.609,29 και πρόστιμο άρθρου 49 Ν. 4509/17 ποσού €366.391,51, ήτοι συνολικό ποσό €757.000,80.
- ii. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ πρόσθετος φόρος

- ποσού €301.881,34 και πρόστιμο άρθρου 49 Ν. 4509/17 ποσού €283.164,70, ήτοι συνολικό ποσό €585.046,04.
- iii. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2010 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 27.535,37 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €25.828,18, ήτοι συνολικό ποσό € 53.363,55.
- iv. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2009 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 29.151,05 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €27.343,68, ήτοι συνολικό ποσό € 56.494,73.
- v. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2008 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 27.657,20 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €25.942,45, ήτοι συνολικό ποσό € 53.599,65.
- vi. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 19.187,82 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €17.998,18, ήτοι συνολικό ποσό € 37.186,00.
- vii. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2006 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 6.536,79 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €6.131,51, ήτοι συνολικό ποσό € 12.668,30.
- viii. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2005 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 7.488,21 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €7.023,94, ήτοι συνολικό ποσό € 14.512,15.
- ix. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2004 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 9.971,97 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €9.353,71, ήτοι συνολικό ποσό € 19.325,68

- x. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2003 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 253,52 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €237,80, ήτοι συνολικό ποσό € 491,32.
- xi. με την πράξη υπ' αρ./2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί δικαιωμάτων διαχειριστικής περιόδου 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ φόρο επί αμοιβών για καταβαλλόμενα δικαιώματα ποσού € 554,00 και πρόστιμο άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού €519,65, ήτοι συνολικό ποσό € 1.073,65.
- xii. με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2002 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ πρόστιμο ίσο με ποσό € 3.520,27.
- xiii. με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ πρόστιμο ίσο με ποσό € 3.227,35.

Το προσφεύγων ΝΠΔΔ, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων οικονομικών ετών 2002 - 2011 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την επιβολή φόρων έχει παραγραφεί για τις χρήσεις 2001 και 2002, αφού η δεκαπενταετής προθεσμία κοινοποίησης πράξεων προς το κέντρο έρευνας παρήλθε την 30/06/2017 και 30/06/2018 αντιστοίχως.
- Έλλειψη εντολής ελέγχου που να καλύπτει τις ελεγχόμενες υποθέσεις και έτη.
- Αόριστη η εντολή ελέγχου αφού από κανένα σημείο της εντολής ή άλλου διαδικαστικού εγγράφου δεν προκύπτει, σε τι αφορά η συγκεκριμένη εντολή ελέγχου. Έτσι, δεν αποκλείεται να έχει λάβει χώρα έλεγχος για έτη ή αντικείμενα, για τα οποία το όργανο δεν είχε λάβει εντολή ελέγχου. Συνακόλουθα, ο έλεγχος και οι οριστικοί προσδιορισμοί πάσχουν και ως προς αυτό.
- Παράνομη η υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος των ποσών που έλαβε το από τα προγράμματα - έργα που ελέγχθηκαν.
- Παράνομος ο καταλογισμός φόρου δικαιωμάτων κατ' άρθρο 13 Ν. 2238/1994. Με βάση τις επαληθεύσεις του προσφεύγοντος ΝΠΔΔ, αφού στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει σχετική ανάλυση, φαίνεται ότι ο φόρος προσδιορίστηκε για όλες σχεδόν τις εγγραφές του λογαριασμού 16 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις», οι οποίες δεν αφορούν όλες την καταβολή δικαιωμάτων, όπως επισημάνθηκε και στον έλεγχο.
- Παράνομος ο καταλογισμός λογιστικών διαφορών για δαπάνες που έγιναν στο πλαίσιο υλοποίησης των ερευνητικών έργων.
- Παράνομος ο καταλογισμός προστίμων για τις χρήσεις 2001 και 2002 από τη μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, αναλόγων αυτών που τηρούν οι Α.Ε.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1 και 5 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.

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

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την **ΠΟΛ 1165/2018**, ορίζεται ότι «η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το

τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **732/2019** του **ΣτΕ** κρίθηκε ότι: «σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε., δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε. και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο διότι επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, αντίκειται, κατά τα γενόμενα δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής -πέραν της δεκαπενταετίας- εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία, ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, οφείλει επικαίρως να ερευνά και να εξακριβώνει και τις περιπτώσεις υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Για τους ίδιους, άλλωστε, λόγους δεν συντρέχει λόγος επιμήκυνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το δέκατο

τρίτο ή κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. δεκαπενταετής προθεσμία για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως.

Επομένως, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε., με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε. προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 107 του Ν. 2238/94:

«1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) του νομικού προσώπου.

β) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101, μέχρι τις 10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία.

Όταν δηλώνεται εισόδημα από την εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Η υποβαλλόμενη δήλωση συνοδεύεται υποχρεωτικά με αναλυτική κατάσταση εσόδων και εξόδων.»

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ, η κατ' άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. δεκαπενταετής προθεσμία μετά τη λήξη της

προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως.

Επειδή, για τη χρήση 2001 η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ήταν **10/05/2002**, ενώ για τη χρήση 2002 η **10/05/2003**.

Επειδή, εν προκειμένω, το υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2001 την 04/09/2017 και για τη χρήση 2002 την 14-06-2017 με χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016.

Επειδή, για τη χρήση 2001 το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων παραγράφηκε την **10/05/2017**, ενώ για τη χρήση 2002 την **10/05/2018**.

Επειδή οι πράξεις που αφορούν τη χρήση 2001 υπ. αριθμ./2018 και/2018 καθώς και οι πράξεις που αφορούν τη χρήση 2002 υπ. αριθμ./2018,/2018 και/2018 κοινοποιήθηκαν στο προσφεύγων ΝΠΔΔ την **31/12/2018**, ήτοι μετά τη λήξη της δεκαπενταετούς προθεσμίας, οι ισχυρισμοί του ΝΠΔΔ ως προς την παραγραφή των χρήσεων 2001 και 2002 γίνονται **αποδεκτοί**.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις υπ. αριθμ./2018,/2018,/2018,/2018 και/2018.

Επειδή στη παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή η Φορολογική Αρχή καταλόγισε για τις χρήσεις 2003 – 2010 Φόρο για καταβαλλόμενα δικαιώματα.

Επειδή εν προκειμένω, ούτε στο υπ. αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων αλλά ούτε και στην με ID έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που κοινοποιήθηκαν στο προσφεύγον ΝΠΔΔ, γίνεται αναφορά επί ποιων αμοιβών για δικαιώματα υπολογίστηκε ο φόρος. Γίνεται συνοπτική αναφορά χωρίς να διευκρινίζεται ποια ποσά και ποιο λογαριασμό αφορούν.

Επειδή από την επισκόπηση των αναλυτικών καθολικών των υπολογαριασμών της ομάδας 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις», δεν είναι εφικτό να διαπιστωθεί ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές αφορούν δικαιώματα που καταβλήθηκαν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Επειδή, στην με ID έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν ότι οι δαπάνες που εμπεριέχονται στον λογαριασμό 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις» αφορούν καταβολή δικαιωμάτων σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Επομένως, δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη παρακράτησης και απόδοσης φόρου δικαιωμάτων επί αυτών των δαπανών. Εξάλλου, από την επισκόπηση του υπ. αριθ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε στο προσφεύγον ΝΠΔΔ δεν παρέχεται επιπλέον ανάλυση και αιτιολογία για τον υπό κρίση καταλογισμό φόρου δικαιωμάτων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΔΔ με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, ως εξής:

1. Οικονομικό έτος 2002 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001)

Ακύρωση των υπ. αριθμ./2018 και/2018 πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω παραγραφής

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

Συνολικό ποσό : € 0,00

2. Οικονομικό έτος 2003 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002)

Ακύρωση των υπ. αριθμ./2018,/2018 και/2018 πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω παραγραφής

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

Συνολικό ποσό : € 0,00

3. Οικονομικό έτος 2004 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

4. Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

5. Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

6. Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

7. Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

8. Οικονομικό έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008)

Ακύρωση της υπ. αριθμ. 991/2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

9. Οικονομικό έτος 2010 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

10. Οικονομικό έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010)

Ακύρωση της υπ. αριθμ./2018 πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ λόγω τυπικής πλημμέλειας

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο

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

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.