



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/07/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2264

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Ε. 2128/04.08.2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κατωτέρω αναγραφόμενων πράξεων, στις οποίες αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο:

-/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ φορολογικής περιόδου 01/07/2010-30/06/2011,
-/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
-/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,

-/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2011,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2011,
 -/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ φορολογικού έτους 2017.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Την υπ' αριθμόν/2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρικάλων.
 7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.
 8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατέλεσε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. δυνάμει των υπ' αριθμόν/2010 και/2010 αποφάσεων του Μονομελούς Πρωτοδικείου, κατόπιν αίτησης του εδρεύοντος στην με την επωνυμία «.....» για διορισμό προσωρινής διοίκησης μέχρι τις 21/06/2010, η διάρκεια της οποίας παρατάθηκε μέχρι τις 18/10/2010 και στη συνέχεια μέχρι τις 30/6/2011, οπότε και απορρίφθηκε από το αρμόδιο δικαστήριο νέα σχετική αίτηση διορισμού προσωρινής διοίκησης. Στο ΦΕΚ/2011 καταχωρήθηκε η λύση της εταιρείας και η θέση της σε εκκαθάριση λόγω, μεταβολή για την οποία δεν έγινε καμία απολύτως ενέργεια από το διοικητικό συμβούλιο, ήτοι δεν ορίστηκαν εκκαθαριστές, δεν έγιναν ενέργειες εκκαθάρισης ούτε ενημερώθηκε το μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Δυνάμει της υπ' αριθμόν/2016 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία και συνεπεία αυτού, εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, στις οποίες ο προσφεύγων αναφέρεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Ο ίδιος, ως πρόεδρος προσωρινής διοίκησης διορισθείσας με δικαστική απόφαση, δε φέρει ευθύνη για τις οφειλές της ελεγχθείσας εταιρείας.

2ος λόγος: Το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο έχει παραγραφεί.

Η ενδικοφανής προσφυγή απερρίφθη ως απαράδεκτη με την υπ' αριθμόν 2277/2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά της οποίας ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αριθμόν/2018 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Το ως άνω δικαστήριο εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2020 Απόφαση, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας στις 26/08/2020 και σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή του προσφεύγοντος, ακυρώθηκε η υπ' αριθμόν 2277/2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας για να εξεταστεί στην ουσία της.

Σημειώνεται ότι η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 έγγραφό της με το οποίο ζητούσε από την τελευταία την αποστολή συμπληρωματικών αιτιολογημένων απόψεων επί των προβαλλομένων λόγων της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις νέες διατάξεις που ενσωματώθηκαν είχαν ψηφιστεί και τεθεί σε ισχύ, ήτοι:

- το άρθρο 34 του Ν. 4646/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013 σχετικά με την αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα,
- την Ε. 2173/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει»,
- την Α. 1082/2021 (ΦΕΚ Β' 1487/13-4-2021) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας για τη μη στοιχειοθέτηση της αλληλέγγυας ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4174/2013».

Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/26-07-2021 εγγράφου της, με το οποίο εισηγείται τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι ο προσφεύγων:

- να συνεχίσει να θεωρείται ως αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις οφειλές που περιλαμβάνονται στις υπ' αριθμόν,,, και/2017 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ (σ.σ. Φ.Π.Α. και παρακρατούμενοι φόροι),
- να απαλλαγεί για τις υπόλοιπες υπ' αριθμόν,,, και/2017 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ (σ.σ. τέλη χαρτοσήμου και πρόστιμα τήρησης βιβλίων και στοιχείων).

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 118Α του Ν. 2725/1999 «Ευθύνες διοικούντων αθλητικά νομικά πρόσωπα» ορίζεται ότι «Κατά των μελών των προσωρινών Διοικήσεων των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α. ή σωματείων που διορίζονται από το αρμόδιο δικαστήριο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του Αστικού Κώδικα, κατόπιν σχετικής αίτησης του οικείου αθλητικού σωματείου ή μέλους αυτού δεν μπορούν να ληφθούν τα δυσμενή μέτρα που

προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), όπως αυτές ισχύουν, όσον αφορά τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου των Α.Α.Ε. που γεννήθηκαν από πράξεις προηγούμενων διοικήσεων, έστω και αν αυτά βεβαιώθηκαν ή κατέστησαν ληξιπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας της προσωρινής διοίκησης. Τυχόν δυσμενή μέτρα που έχουν ληφθεί σε βάρος των ως άνω προσώπων έως τη δημοσίευση του παρόντος αίρονται αυτοδικαίως. Πρόεδροι Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι των προσωρινών διοικήσεων ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους».

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019, ορίζονται τα εξής:

«1. Τα πρόσωπα, που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α. τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής του είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης του νομικού προσώπου,

β. οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παραγράφου αυτής νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι υπό παρ. 1 φορολογικές οφειλές έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ. οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για την μη ύπαρξη υπαιτιότητας, φέρουν τα υπό παρ.1 πρόσωπα. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

....

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 29 του Ν. 4646/2019, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4701/2020 και ισχύει αναδρομικά από 12/12/2019, «οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και 2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας. Οι οφειλές αυτές παύουν να βαραίνουν τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, εφόσον τα τελευταία δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις, που τίθενται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης και αίρονται τα σε βάρος τους ληφθέντα μέτρα. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, υποβάλλεται αίτηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης των οφειλών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2020. Η αίτηση μπορεί να υποβληθεί και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών κατά την έννοια της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, καθώς και για εκκρεμείς υποθέσεις οφειλών ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων μετά από άσκηση ανακοπής.

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει αιτιολογημένη πράξη, με την οποία αποδέχεται ή απορρίπτει την αίτηση. Κατά της τυχόν απορριπτικής απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Ποσά που έχουν εισπραχθεί από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 δεν επιστρέφονται».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την Ε. 2173/2020 «Οι εκκαθαριστές και οι δικαστικά διοριζόμενες διοικήσεις νομικών προσώπων, ευθύνονται μόνο για φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διακρίσεις του πρώτου ή του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, καθώς και για τυχόν δόσεις ισχύουσας ρύθμισης που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες ή υπόλοιπα ρύθμισης που απωλέσθη κατά τη θητεία τους, υπό την προϋπόθεση συνδρομής και της περίπτωσης γ' της ανωτέρω παραγράφου, και όχι για συσσωρευμένες φορολογικές οφειλές προηγούμενων διοικήσεων».

Επειδή περαιτέρω, με την Α. 1082/2021 ορίστηκε ότι «Για τους σκοπούς εφαρμογής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του ΚΦΔ, ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας των προσώπων αυτών ως ακολούθως:

...

2. Εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με ειδική διάταξη νόμου ή με δικαστική απόφαση με τις οποίες προσδιορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος ικανοποίησης των πιστωτών του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας. Στις περιπτώσεις αυτές **ελέγχεται εάν πληρούνται** οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 ΚΦΔ για τον εκκαθαριστή μόνο για οφειλές που δημιουργούνται κατά την περίοδο της θητείας του.

...».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε φέρει ευθύνη για τις οφειλές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. που βεβαιώθηκαν κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, υποστηρίζοντας ότι διορίστηκε μέλος της προσωρινής διοίκησης της εν λόγω εταιρείας με μοναδικές-περιορισμένες αρμοδιότητες και συγκεκριμένα, τη σύγκλιση γενικής συνέλευσης των μετόχων για εκλογή νέου Δ.Σ. και την επιμέλεια των υποθέσεων της εταιρείας που είχαν επείγοντα χαρακτήρα.

Επειδή ωστόσο, οι οφειλές του νομικού προσώπου διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου και αφορούν την περίοδο 01/07/2010 - 30/06/2011, ήτοι περίοδο κατά την οποία ο προσφύγων είχε την ιδιότητα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου του νομικού προσώπου.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων είχε αποδεχτεί κανονικά το διορισμό του και συνεπώς όλες τις ευθύνες που αντικειμενικά η θέση αυτή συνεπάγεται, προκύπτει ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις των στοιχείων α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013.

Επειδή επιπλέον, στις από 07/07/2010 και 07/09/2011 προτάσεις-αιτήσεις διορισμού προσωρινής διοίκησης σύμφωνα με το άρθρο 69 ΑΚ, που περιλαμβάνονται στο φάκελο της υπόθεσης, αναφέρονται ενδεικτικά ως άμεσες διαχειριστικές ενέργειες οι εξής: πληρωμή μισθοδοσίας αθλητών-ποδοσφαιριστών, εξόφληση οφειλών προς τα μέλη του προπονητικού κλιμακίου της ομάδας, **διευθέτηση-ρύθμιση οφειλών** και καταβολή εισφορών προς τρίτους, δηλαδή το Ελληνικό Δημόσιο, το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων, τη **Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία-Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ**, εκπροσώπηση της ομάδας σε συναντήσεις κλπ.

Επειδή παράλληλα, η πραγματική (de facto) ανάμειξη του προσφεύγοντος στη διοίκηση και διαχείριση υποθέσεων του νομικού προσώπου, προκύπτει, συν τοις άλλοις, από το γεγονός ότι υπέγραψε τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις του νομικού προσώπου της 30/06/2010 (βλ. ΦΕΚ ΑΕ & ΕΠΕ/...../2010).

Επειδή η σχετική νομολογία που επικαλείται ο προσφεύγων (ΣτΕ 2030/2004) έχει εκδοθεί σε χρόνο προγενέστερο των νέων διατάξεων, σύμφωνα με τις οποίες καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνος (άρθρο 50 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν. 4646/2019).

Επειδή ωστόσο, όσον αφορά συγκεκριμένα την υπ' αριθμόν/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ φορολογικού έτους 2017, με την οποία επιβλήθηκε στο νομικό πρόσωπο πρόστιμο 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στα υπ' αριθμόν/2017,/2017 και/2017 έγγραφα αιτήματα του ελέγχου για προσκόμιση του βιβλίου Απογραφής και Ισολογισμού, αυτή αφορά σε παράβαση που συντελέστηκε κατά το έτος του ελέγχου (2017), ήτοι σε περίοδο κατά την οποία ο προσφεύγων δεν είχε πλέον την ιδιότητα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**, ήτοι παύει να θεωρείται αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο ως προς το πρόστιμο των **500,00 €** που επιβλήθηκε με την υπ' αριθμόν/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την Ε. 2128/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 498/2020 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «Τέλος, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της «πρότυπης δίκης» (ζήτημα γενικότερου

ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί εάν «με την προσφυγή μπορεί να προβληθούν αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, χωρίς να αμφισβητείται η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή αν, αντιθέτως, μπορούν να προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου».

Κατά συνέπεια, μέχρι να επιλυθεί το σχετικό ζήτημα οριστικά από το ΣΤΕ, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, ενώ, εφόσον με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι στην νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 παρ.1 ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και τη διευκρινιστική με αριθμό Ε.2010/11-01-2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ».

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας επανήλθε αναφορικά με το ανωτέρω ζήτημα (ΣΤΕ 2816/2020), αποφαινόμενο ότι με την προσφυγή που ασκούν οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι κατά πράξεων που εκδίδονται σε βάρος των νομικών προσώπων, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου, όπως είναι κατεξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων. Για το παραδεκτό της προβολής λόγων περί ελλείψεως των κατά νόμον προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης δεν απαιτείται να προβάλλονται, σωρευτικώς, και λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου. Τούτο ισχύει και αντιστρόφως.

Επειδή συνεπώς, ο προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος, αναγόμενος στη νομιμότητα των οικείων καταλογιστικών πράξεων, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο, **παραδεκτώς προβάλλεται.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 «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...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57, παρ. 2 του Ν. 2859/2000 «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

...».

Επειδή όπως προκύπτει από την από 24/11/2017 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, το νομικό πρόσωπο δεν είχε υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έλεγχο του Φ.Π.Α. της ως άνω διαχειριστικής περιόδου, υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή, η υπ' αριθμόν/2017

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ νομίμως εκδόθηκε.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84, παρ. 5 του Ν. 2238/1994 «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 όπως προκύπτει από την από 16/11/2017 Έκθεση Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου άρθρου 58 Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, το νομικό πρόσωπο δεν είχε υποβάλει δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 16/11/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρθρου 14 Ν.2238/1994 Αυτοτελούς Φορολόγησης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, το νομικό πρόσωπο δεν είχε υποβάλει προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου επί των συμβολαίων με τους ποδοσφαιριστές για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έλεγχο των παρακρατούμενων φόρων της ως άνω διαχειριστικής περιόδου, υπόκειται σε δεκαπενταετή παραγραφή, οι υπ' αριθμόν:

-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,
-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,

νομίμως εκδόθηκαν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84, παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή με τη 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξαιδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, το νομικό πρόσωπο είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 01/07/2010-30/06/2011) και συγκεκριμένα, την υπ' αριθμόν/2011 χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. για την ως άνω περίοδο υπόκειτο σε πενταετή παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 107, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

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 απόκτησαν μέσα σε αυτήν.**

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/07/2010-30/06/2011 έληγε στις 10/11/2011, με αποτέλεσμα η πενταετής περίοδος παραγραφής να λήγει στις 31/12/2016.

Επειδή συνεπώς, οι υπ' αριθμόν:

-/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2011,
-/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2011,

οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετούς περιόδου παραγραφής, **τυγχάνουν ακυρωτέες.**

Επειδή με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β΄) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ,

από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις: α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151).

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής.
4. Παράδειγμα: Στην περίπτωση τέλους χαρτοσήμου μισθωμάτων χρήσης 2013 για τα οποία η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός του έτους 2014 και υφίσταται υποχρέωση καταβολής του οικείου τέλους χαρτοσήμου εντός του έτους 2014, ο χρόνος παραγραφής αρχεται από την 31-12-2014 και λήγει την 31-12-2019 βάσει του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, εφόσον δεν συντρέχει λόγος παρέκτασής του, βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 5 και 68 του ν.2238/1994. Αν η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν υποβληθεί, ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου επί μισθωμάτων χρήσης 2013 λήγει, σύμφωνα με το αρ. 84§5 ν. 2238/1994, στις 31/12/2029.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου δεν τίθεται ζήτημα

εφαρμογής της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη του ΚΦΔ.

5. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε. 2045/2019)».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου **γεννάται η υποχρέωση** καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 16/11/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρθρου 13, παρ. 4 Κ.Τ.Χ., το νομικό πρόσωπο καταλόγιζε τέλος χαρτοσήμου 3,6% σε τιμολόγια που εξέδιδε για να εισπράττει χορηγίες καθώς και επιχορηγήσεις από τον ΟΠΑΠ, χωρίς στη συνέχεια να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις απόδοσης των τελών στο Δημόσιο.

Επειδή, παρότι ο χρόνος φορολόγησης της πράξης κατάθεσης που προβλέπεται από το άρθρο 15 παρ. 5 περίπτωση γ' τέταρτο εδάφιο του ΚΤΧ, είναι ο χρόνος στον οποίο συντελείται το εν λόγω γεγονός, ο χρόνος καταβολής των αναλογικών τελών χαρτοσήμου είναι **το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα** της εγγραφής των πράξεων κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, βάσει της διάταξης του άρθρου 3 παράγραφος 1 δευτέρου εδαφίου του ΚΤΧ.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προθεσμία για υποβολή των δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου για την περίοδο 01/07/2010-30/06/2011, σε κάθε περίπτωση, δεν υπερέβαινε την 15/07/2011.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της φορολογίας χαρτοσήμου για την ως άνω περίοδο υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, η οποία έληγε στις 31/12/2016.

Επειδή συνεπώς, οι υπ' αριθμόν:

-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2010,
-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έτους 2011,

οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετούς περιόδου παραγραφής, **τυγχάνουν ακυρωτές.**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Διαφορά φόρου	53.710,64
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	64.452,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	118.163,41

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: **ΝΑΙ**

Β)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	6.631,34
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	7.957,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.588,95

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: **ΝΑΙ**

Γ)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα ποσά και χρηματικές χορηγίες που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	16.877,86
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	20.253,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.131,29

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: **ΝΑΙ**

Δ)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	2.461,60
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	2.953,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.415,52

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: **ΝΑΙ**

Ε)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	4.528,40
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.434,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.962,48

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: **ΝΑΙ**

ΣΤ)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

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

0,00 €

Ζ)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

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

0,00 €

Η)/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Θ)/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Ι)/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ: ΟΧΙ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.