



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

Καλλιθέα 14/01/2022

Αριθμός Απόφασης:109

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 20-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 71.802,14 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρ.58 ΚΦΔ ύψους 84.647,54 Ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου & ΟΓΑ ύψους 6.388,64 ευρώ, πλέον προστίμου χαρτοσήμου & ΟΓΑ ύψους 7.595,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 170.488,53 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμ...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, η οποία εκδόθηκε λόγω της υπ' αριθμ. 1771/2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ, διενεργήθηκε έλεγχος επανάληψης διαδικασίας φορολογίας εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.

Με την υπ' αριθμ. 1771/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., έγινε μερικώς δεκτή η με αριθμ. πρωτ...../06.02.2020 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος ιδρύματος για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, ενεργώντας σύμφωνα με την απόφαση της ΔΕΔ και τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013,σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, εξέδωσε την ως άνω εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 08.9.2021 έκθεσης μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

<<Το ότι η ελεγχόμενη στην υποβληθείσα με αριθ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φ-01012 , συμπεριέλαβε το ποσό των 272.426,52 ευρώ, το οποίο ο έλεγχος δε βρήκε καταχωρημένο στα βιβλία της ελεγχόμενης. Στη δήλωση έχει δηλωθεί ως σύνολο λοιπών εσόδων ποσό 632.158,56 ευρώ, ενώ στα βιβλία της το ποσό των 359.732,04 ευρώ. Η διαφορά ανέρχεται στο ποσό των 272.426,25 ευρώ, και δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα στοιχείο που να δικαιολογεί την προέλευση του εσόδου αυτού, δηλαδή ως ποσό προερχόμενο από την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, δηλαδή από δωρεές υπέρ του φιланθρωπικού έργου της, σύμφωνα με το καταστατικό της. Ως εκ τούτου ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του Ν. 2238/94 καθώς επίσης και της απόφασης 884/2016 του ΣτΕ, θεωρεί ότι το εν λόγω ποσό αποτελεί έσοδο φορολογητέας δραστηριότητας και ως τέτοιο πρέπει να φορολογηθεί στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο>>.

Με την από 20-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον ίδρυμα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου και προστίμου για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013).

Όπως αναλυτικώς εκτέθηκε τόσο στην αρχική, υπ' αριθμ. πρωτ./2020 Ενδικοφανή Προσφυγή μας, όσο και στο υπ' αριθμ. πρωτ./2021 Υπόμνημά μας, η αρχικώς εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ήτοι, η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη, η οποία, ακυρώθηκε μερικώς, εν συνεχεία, από τη Δ.Ε.Δ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας, μας κοινοποιήθηκε στις 10-01-2020, όπως σαφώς προκύπτει από το σώμα αυτής, αντίγραφο της οποίας προσκομίζουμε κι επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 1).

.....
Τα ανωτέρω έγιναν στο ακέραιο δεκτά δια των υπ' αριθμ. 616-618/2021 αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικράτειας, δια των οποίων, ως προς τη διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«.....»

2ος Λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός εισοδήματος ποσού από ακίνητα και παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου στο εν λόγω εισόδημα.

Επί του 1^{ου} λόγου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε την χρήση 2013, ορίζονταν ότι:

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους "εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή Σύμφωνα με την απόφαση **616/2021** του Στε (ολομ.):<<Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος.

Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 691/2019).

Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω

αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.>>

Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, ΣτΕ 222/1939, ΣτΕ 3563/2013, ΣτΕ 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017).

Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β του ν.4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής, οι οποίες παγίως προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης>>.

Επειδή, η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της οποίας υποβλήθηκε η από 06/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του Ιδρύματος και εκδόθηκε στη συνέχεια η αριθ. 1771/2020 απόφαση της υπηρεσίας μας, που ακύρωσε μερικώς αυτή για τυπικούς λόγους πλημμέλειας, κοινοποιήθηκε στο προσφεύγων Ίδρυμα στις 10-01-2020.

Ως εκ τούτου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014, σύμφωνα με τα ως προαναφερθέντα, ήταν η 31.12.2019 και ως εκ τούτου έχει επέλθει παραγραφή στην αρχική αυτή πράξη.

Επειδή, γίνεται δεκτός ο πρώτος λόγος της προσφυγής παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων αυτής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 20-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., με την ακύρωση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

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

Α. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013
Φορολογία εισοδήματος: Μηδέν

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.