



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 30/09/2022

Αριθμός απόφασης: 3007

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου:

A/A	Αριθμ. πράξης	Ημ/νία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2001	5.320,28	5.320,28
2		01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2002	6.784,59	6.784,59
3		01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2003	6.218,39	6.218,39
4		01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2006	2.271,81	2.271,81

5	.....	01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2007	0,00	0,00
6	.....	01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2008	31,57	31,57
7	.....	01/09/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2009	3.445,82	3.445,82
8	.....	01/09/2016	Ε.Τ.ΑΚ.	2009	3.314,34	3.314,34
9	.....	01/09/2016	Ε.Τ.ΑΚ.	2010	3.314,34	3.314,34
10	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2001	300,00	300,00
11	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2002	300,00	300,00
12	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2003	300,00	300,00
13	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2004	600,00	600,00
14	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2005	600,00	600,00
15	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2006	300,00	300,00
16	.....	01/09/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2009	1.500,00	1.500,00
17	.....	03/10/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 4 v.2523/1997	01/01-31/12/2007	300,00	300,00
18	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			
19	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			
20	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			
21	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			
22	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			
23	.....	03/10/2016	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ ΧΡΕΩΝ			

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31/08/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την υπ' αριθμ. 1939/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

8. Τη με αριθμ. καταχώρησης/2017 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος Ιδρύματος κατά της υπ' αριθμ. 1939/2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθμ. /2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

- Δ' Τμήμα επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία: α) δέχεται την εν λόγω δικαστική

προσφυγή, ως προς τις υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2007, 2008, 2009 και 2010, ακυρώνει την υπ' αριθμ. 1939/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των αναφερόμενων ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και β) **διατάσσει το χωρισμό του δικογράφου ως προς τα κεφάλαια της προσβαλλόμενης απόφασης που αφορούν τις υπ' αριθμ./2016 και/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων και τις υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.**

10. Τη με αριθμ. καταχώρησης/2021 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος Ιδρύματος κατά της υπ' αριθμ. 1939/2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος αυτής με το οποίο απορρίφθηκε ως εκπροθέσμως ασκηθείσα η με αριθμ. πρωτ./2016 ενδικοφανής προσφυγή για την ακύρωση των υπ' αριθμ. αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 πράξεων επιβολής προστίμου.

11. Την υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου
- Δ' Τμήμα επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την ως άνω με αριθμ. καταχώρησης/2021 δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ./2016 ενδικοφανής προσφυγή κατά των υπ' αριθμ. αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 πράξεων επιβολής προστίμου, και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των αναφερόμενων ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού 300,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2002.

β) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2003.

γ) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2004.

δ) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο συνολικού ποσού **600,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε:

- 1) δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2005 και
- 2) δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2005.

ε) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο συνολικού ποσού **600,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε:

- 1) δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2006 και
- 2) δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2006.

στ) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2007.

ζ) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2008.

η) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ιδρύματος πρόστιμο ποσού **1.500,00 ευρώ**,

επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.) όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.3634/2008.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 31/08/2016 εκθέσεων ελέγχου προστίμων του εισοδήματος – Φ.Μ.Α.Π. (ν.4174/2013 αρ. 72 παρ. 44 - ν.2523/1997 αρ. 4) και προστίμου Ε.Τ.Α.Κ (άρθρο 12 ν.3634/2008).

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./2013 εισερχόμενο στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου έγγραφο από τη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και αφορούσε την υπ' αριθμ./2012 πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κ., η οποία διενήργησε διαχειριστικό έλεγχο στο από τη σύστασή του μέχρι το έτος 2011. Ειδικότερα, από την εν λόγω πορισματική έκθεση, της οποίας τα ευρήματα λήφθηκαν υπόψη και θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, και σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον ίδρυμα σύμφωνα με τον ν.2238/1994, υπέπεσε σε παραβάσεις στην φορολογία εισοδήματος, καθώς το κληροδότημα λάμβανε μισθώματα από την εκμίσθωση καταστήματος για τα οποία όφειλε να καταβάλλει τα ανάλογα τέλη ή και φόρο εισοδήματος ανάλογα την φορολογία του εκάστοτε οικονομικού έτους. Επίσης, σύμφωνα με τον ν.2459/1997 και τον ν.3634/2008, είχε την υποχρέωση στην υποβολή δήλωσης ακίνητης περιούσιας ως ΝΠ για τα ακίνητα που του ανήκουν.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 4 ν.2523/1997.

Το προσφεύγον ίδρυμα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου
- Μη σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου
- Παραγραφή

1. Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ 11 του ν.4174/2013:

«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 στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

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

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

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

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

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

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.».

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 2459/1997 ορίζεται:

«2. Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973.»

Επειδή στο άρθρο 102 του ν.δ/τος 118/1973 ορίζεται:

«1. Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου :

.....

β) προκειμένου περί παραλείψεως δηλώσεως ολοκλήρου ή μέρους της κτηθείσης περιουσίας ή εικονικότητας του συμβολαίου, **μετά δεκαετίαν από του τέλους του έτους εντός του οποίου έληξεν η προς υποβολήν της δηλώσεως προθεσμία** ή συνετάγη το προσβαλλόμενον επί εικονικότητι συμβόλαιον,

γ) προκειμένου περί επιβολής προστίμου, **μετά δεκαετίαν από του τέλους του έτους εντός του οποίου συνετελέσθη ή παράβασις.**

.....

3. Επιτρέπεται η κοινοποίησις πράξεως του οικονομικού εφόρου και μετά την λήξιν της οριζομένης υπό των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου πενταετούς ή δεκαετούς προθεσμίας, κατά τας ακόλουθους μόνον περιπτώσεις :

α) εάν η εμπροθέσμως κοινοποιηθείσα πράξις της φορολογικής αρχής ακυρωθή δί οιονδήποτε μη ουσιαστικόν λόγον, του δικαιώματος του Δημοσίου διατηρουμένου και εάν εκ της τοιαύτης ακυρώσεως προκύψη φορολογική υποχρέωσις τρίτου προσώπου μη υπαχθέντος εις φορολογίαν,

β) εάν ακυρωθή δια δικαστικής αποφάσεως η γενομένη βεβαίωσις του φόρου ή του προστίμου, δια τυπικόν ελάττωμα του τίτλου, εφ' ου αυτή εστηρίχθη,

γ) εάν υπεβλήθη δήλωσις του υποχρέου κατά το τελευταίον έτος της πενταετούς ή δεκαετούς προθεσμίας ή εάν ή φορολογική υποχρέωσις προκύπη εξ εκδοθείσης εντός του αυτού έτους αποφάσεως φορολογικού δικαστηρίου και

δ) εάν ο ενεργήσας τον έλεγχον υπάλληλος ή ο οικονομικός έφορος, επί τη βάσει της εκθέσεως του οποίου κατηρτίσθη ή αρχική πράξις, επιμωρήθη πειθαρχικώς δί αμετακλήτου αποφάσεως του αρμοδίου οργάνου δια βαρείαν αμέλειαν ή δόλον κατά τον έλεγχον τούτον.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 3634/2008 (Ε.Τ.ΑΚ.) ορίζεται:

«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 9 παρ. 5 του ν.2523/1997:

«5. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις:

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

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής

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

Και

β) η **ΠΟΛ. 1192/01-12-2017** (αποδοχή της υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, επιπλέον με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. **Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.**

Επειδή, εν προκειμένω, το προσφεύγον ίδρυμα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής των επίδικων χρήσεων.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, και συγκεκριμένα τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και το πληροφοριακό σύστημα TAXIS προκύπτει ότι το προσφεύγον ίδρυμα:

α) δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2010. Συνεπώς για τα εν λόγω οικονομικά έτη το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή

φόρου εισοδήματος, αλλά και προστίμου εισοδήματος, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

β) για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 έχει υποβάλει τις με αριθμ./2008 και/2009 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα. Επιπλέον το με αριθμ. πρωτ./2013 έγγραφο από τη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων που αφορούσε την υπ' αριθμ./2012 πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κ., αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο όμως δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να επιμηκύνει το χρόνο παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή, καθώς περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου εισοδήματος έχει παραγραφεί για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, καθότι ο χρόνος παραγραφής αυτών των οικονομικών ετών ήταν πενταετής, ενώ οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν προαναφερθεί.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ε.Τ.ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/08/2016 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου Ε.Τ.ΑΚ., το προσφεύγον ίδρυμα δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης ενιαίου τέλους ακινήτων για τα έτη 2008 και 2009 που οφείλεται επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας του που βρίσκεται στην Ελλάδα. Συνεπώς, έχει εφαρμογή η προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.3634/2008, και το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους αλλά και προστίμου Ε.Τ.ΑΚ., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.3634/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – Φ.Μ.Α.Π. (ΑΡΘΡΟΥ 4 ν. 2523/1997)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 26 και 27 του ν.2459/1997 (Φ.Μ.Α.Π.):

«Άρθρο 26 Υπόχρεοι σε δήλωση

5. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι:

.....

β) Όλα τα νομικά πρόσωπα. Κατ' εξαίρεση, τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά εκτός υποθήκης και έχουν υποβάλει μία τουλάχιστον φορά δήλωση Φ.Μ.Α.Π., δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, εκτός αν μεταβληθεί η περιουσιακή τους κατάσταση.

.....

Άρθρο 27 Αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας - Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης

.....

2. Η δήλωση υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μέσα στις παρακάτω προθεσμίες:

α. Για τα νομικά πρόσωπα μέχρι και τις 3 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.2459/1997, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου σχετικά με το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας παραγράφεται μετά τη δεκαετία από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, ενώ σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου προστίμων του εισοδήματος – Φ.Μ.Α.Π. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, το προσφεύγον ίδρυμα:

α) δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που είχε την 01/01/2002, 01/01/2003, 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006, 01/01/2007 και 01/01/2008, και συνεπώς σχετικά με την παραγραφή των προστίμων Φ.Μ.Α.Π. εφαρμογή έχει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.2459/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, περί δεκαετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

β) δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2010, και συνεπώς σχετικά με την παραγραφή των προστίμων εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 (για τα οποία δεν προέκυψε φόρος εισοδήματος προς καταβολή και συνεπώς εκδόθηκαν πρόστιμα εισοδήματος του άρθρου 4 ν.2523/1997) έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, περί δεκαπενταετούς παραγραφής από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα που κατείχε το προσφεύγον ίδρυμα την 01/01/2002, 01/01/2003, 01/01/2004 και 01/01/2005 έχει υποπέσει σε παραγραφή κατά την έκδοση των πράξεων την 01/09/2016, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός όσον αφορά τις υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Μ.Α.Π. και μερικώς δεκτός όσον αφορά την υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος – Φ.Μ.Α.Π.

2. Σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη συγκοινοποίησης της έκθεσης ελέγχου της Οικονομικής Επιθεωρήτριας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, το προσφεύγον ίδρυμα μπορούσε με αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου να ζητήσει να λάβει γνώση κάθε εγγράφου στο οποίο στηρίχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, και εν προκειμένω της με αριθμ. πρωτ./2012 πορισματικής έκθεσης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, βάσει της οποίας υπολογίστηκαν τα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος που τους κοινοποιήθηκαν με τα φύλλα προσωρινού προσδιορισμού φόρου, όπως περιγράφονται και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ.28 του ν.4174/13.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την από 25/11/2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η ως άνω πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κοινοποιήθηκε τον κ., νόμιμο εκπρόσωπο του ιδρύματος, με το με αριθμ. πρωτ./2016 έγγραφο. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί μη κοινοποίησης της έκθεσης αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος, όπως ομοίως και ο ισχυρισμός περί αοριστίας και αντιφατικότητας του Σημειώματος Διαπιστώσεων, καθώς αυτό είναι αναλυτικότατο και περιγράφει με κάθε λεπτομέρεια και σαφήνεια τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

3. Σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 23 και 28 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

.....

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 εμπειριστωμένα 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, εν προκειμένω, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου το υπ' αριθμ./2013 έγγραφο από τη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων που αφορούσε την υπ' αριθμ./2012 πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κ., η οποία διενήργησε διαχειριστικό έλεγχο στο από τη σύστασή του μέχρι το έτος 2011. Με βάση τα ευρήματα της εν λόγω πορισματικής έκθεσης διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αυτοτελής έλεγχος και συντάχθηκαν οι από 31/08/2016 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ν.2459/1997), ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων (Ε.Τ.Α.Κ.) ν.3634/2008, προστίμων του εισοδήματος – Φ.Μ.Α.Π. (ν.4174/2013 αρ. 72 παρ. 44 - ν.2523/1997 αρ. 4) και προστίμου Ε.Τ.Α.Κ (άρθρο 12 ν.3634/2008), συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ιδρύματος ότι ο προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε δική του εκτίμηση και δε συνέταξε αυτοτελή έκθεση ελέγχου για να αποτυπώσει τα ευρήματα και τις διαπιστώσεις του, αβασίμως προβάλλεται.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά το μέρος που αφορά τις υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016 και/2016 πράξεις επιβολής προστίμου και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ./2016,/2016 και/2016 πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω παραγραφής.
- Τη μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2016 πράξης επιβολής προστίμου, λόγω παραγραφής του Φ.Μ.Α.Π.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016 και/2016 πράξεων επιβολής προστίμου.

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

Α) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2002 - 31/12/2002

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 0,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Β) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2003 - 31/12/2003

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 0,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Γ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2004 - 31/12/2004

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 0,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Δ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2005 - 31/12/2005

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 300,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Ε) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2006 - 31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 600,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

ΣΤ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007 - 31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 300,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Ζ) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 300,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)

Η) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009 - 31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/1997: 1.500,00 (υπ' αριθμ./2016 πράξη)
(άρθρο 54 του ν.3842/2010)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.