

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ

Η παραγραφή φορολογικών υποθέσεων, δηλαδή η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου είναι ένα θέμα το οποίο ανέκαθεν αποτελούσε – και αποτελεί – πεδίο αμφισβητήσεων και διαφωνιών μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και φορολογουμένων.

Με το παρόν εγχειρίδιο θα προσπαθήσουμε να αποσαφηνίσουμε τα θέματα παραγραφής στις διάφορες φορολογίες.

Για τον σκοπό αυτό θα πρέπει κατ' αρχάς να αναφέρουμε τις σημαντικές αλλαγές που επήλθαν με τις υπ' αριθμόν 1738/2017 & 2934/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, τις υπ' αριθμόν 254/2017, 265/2017 & 268/2017 Γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και τις ΠΟΛ.1190/01.12.2017, 1191/01.12.2017 & 1192/01.12.2017 αντίστοιχες αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με τις οποίες έγιναν αποδεκτές οι προαναφερόμενες γνωμοδοτήσεις.

Το περιεχόμενο των τριών αυτών αποφάσεων, καθώς και αποσπάσματα από την απόφαση 1738/2017 του ΣτΕ, την ΠΟΛ.1154/2017 & την γνωμοδότηση 14/2016 του ΝΣΚ παρατίθενται κατωτέρω:

ΠΟΛ.1190/2017

Θέμα: "Κοινοποίηση της αριθ.254/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση οριστικού προσδιορισμού φόρου"

"Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή την με αριθ.254/2017 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της, δεκτό ότι, προκειμένου περί χρήσεων που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, λόγω παραγραφής του δικαιώματος προς επιβολή του φόρου κ.λπ., δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης."

Θέμα: "Κοινοποίηση της αριθ. 265/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84 §4 του ίδιου νόμου".

"Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων .

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα

προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66 §2 του Κ.Φ.Ε.

Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84 §1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68 §2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68 §2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του Κ.Φ.Ε., διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία."

ΠΟΛ.1192/2017

Θέμα: "Κοινοποίηση της υπ' αριθ.268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ.11 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. σε χρήσεις προγενέστερες του 2014"

"Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ.268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) 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 (Κ.Φ.Δ. - 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 Κ.Φ.Δ., 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."

ΣΤΕ 1738/2017

"[...]. Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων."

Σημαντική αναφορά σε θέματα παραγραφής γίνεται και από το περιεχόμενο της ΠΟΛ.1154/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της υπ' αριθμόν 14/2016 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., αποσπάσματα των οποίων παρατίθενται κατωτέρω.

ΠΟΛ.1154/2017

"Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 Ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.

β) Η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της παρ.3 του άρθ.36 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.11 του άρθ.72 του ίδιου νόμου, προϋποθέτει να προκύπτει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. η ΠΟΛ.1142/2016 και η ΠΟΛ.1088/2017), η οποία διαπιστώνεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ύστερα και από την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για τις έγγραφες απόψεις του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθ.28 του Κ.Φ.Δ."

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ Ν.Σ.Κ. 14/2016

"[...] 6. Συναφώς προς ταύτα, η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται αν οι τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2006 και 2007, που υποβλήθηκαν μετά την πενταετή παραγραφή του, κατά τα άρθρα 84 §1 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) δικαιώματος του Δημοσίου, πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη διενέργεια ελέγχου και, συνακολούθως, αν τα ποσά τα οποία δηλώθηκαν με αυτές θα περιληφθούν στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με καταλογισμό και των πρόσθετων φόρων ανακρίβειας, που προβλέπονται από τα άρθρα 1 και 2 του Ν.2523/1997, τις οποίες θα εκδώσει η αρμόδια φορολογική αρχή, ή θεωρείται ότι με την πράξη της εκκαθάρισης των δηλώσεων αυτών η βεβαίωση του φόρου έχει τον χαρακτήρα της οριστικότητας της φορολογικής εγγραφής.

[...] 21. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: Υφ' οιανδήποτε εκδοχή, δηλαδή ανεξάρτητα αν οι τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρείας του ερωτήματος για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του

δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει το φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.”

ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

- Οι διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 εφαρμόζονται για υποθέσεις που αφορούν σε φορολογικές περιόδους έως 31.12.2013.
Για φορολογικές περιόδους από 01.01.2014 & εντεύθεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΠΟΛ 1154/2017).
- Οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001 εφαρμόζονται για υποθέσεις που αφορούν σε φορολογικές περιόδους έως 31.12.2014.
Για φορολογικές περιόδους από 01.01.2015 & εντεύθεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΠΟΛ 1154/2017).
- Οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 1587/1950 εφαρμόζονται για υποθέσεις που αφορούν σε φορολογικές περιόδους έως 31.12.2013.
Για φορολογικές περιόδους από 01.01.2014 & εντεύθεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΠΟΛ 1154/2017).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω θα αναφερθούμε σε κάθε φορολογία ξεχωριστά, παραθέτοντας σχετικά παραδείγματα.

1. Φορολογία Φ.Μ.Α.Π. (Ν.2459/1997, Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας)

Στο άρθρο 28 παρ.2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"2. Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμά του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν.Δ/τος 118/1973 (ήδη Ν.2961/2001)."

Ήδη στο άρθρο 102 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

"1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.”

1.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, 01.01.2006 & 01.01.2007.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφηκε στις 31.12.2015,

31.12.2016 & 31.12.2017, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 102 παρ.1 περ. α' του Ν.2961/2001).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, 01.01.2006 & 01.01.2007.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφηκε στις 31.12.2020 για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, ενώ για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2006 & 01.01.2007 το εν λόγω δικαίωμα παραγράφεται στις 31.12.2021 & 31.12.2022, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής (άρθρο 102 παρ.1 περ. β' του Ν.2961/2001).

2. Φορολογία Ε.Τ.ΑΚ. (Ν.3634/2008, Ενιαίο Τέλος Ακινήτων)

Στο άρθρο 14 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

“1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και

76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Ν.2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης.”

2.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2008 & 01.01.2009. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφηκε στις 31.12.2013 & 31.12.2014, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 14 παρ.2 του Ν.3634/2008).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2008 & 01.01.2009. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφεται στις 31.12.2023 & 31.12.2024, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής (άρθρο 14 παρ.2 του Ν.3634/2008).

3. Φορολογία Φ.Α.Π. (Ν.3842/2010, Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)

Στο άρθρο 45 παρ.2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας."

3.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις Φ.Α.Π. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, 01.01.2011, 01.01.2012 & 01.01.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφηκε στις 31.12.2020 για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, ενώ για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2011, 01.01.2012 & 01.01.2013 το εν λόγω δικαίωμα παραγράφεται στις 31.12.2021, 31.12.2022 & 31.12.2023, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 45 παρ.2 του Ν.3842/2010).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις Φ.Α.Π. για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, 01.01.2011, 01.01.2012 & 01.01.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφηκε στις 31.12.2020 για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, ενώ για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2011, 01.01.2012 & 01.01.2013 το εν λόγω δικαίωμα παραγράφεται στις 31.12.2021, 31.12.2022 & 31.12.2023, αντίστοιχα.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 45 παρ.2 του Ν.3842/2010).

4. Φορολογία Φ.Μ.Α. (Ν.1587/1950, Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων)

Στο άρθρο 12 παρ.3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσης φόρου μεταβιβάσεως."

4.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** δήλωση Φ.Μ.Α. την 01.01.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφηκε στις 31.12.2018.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 12 παρ.3 του Ν.1587/1950).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **υπέβαλε** δήλωση Φ.Μ.Α. στις 13.10.2018.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφεται στις 31.12.2023.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.1 του ν.4174/2013).

5. Φορολογία Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας)

Στο άρθρο 57 παρ.1, 2, 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. 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,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παραγράφεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος

του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.”

Στην ΠΟΛ 1100/24.06.2010 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του Ν.3842/23.04.2010 σχετικά με θέματα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι:

«Παράγραφος 14

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του ίδιου ως άνω άρθρου αντικαθίσταται το άρθρο 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. προκειμένου να συμπληρωθούν και να διευκρινιστούν οι διατάξεις σχετικά με την παραγραφή υπέρ και κατά του δημοσίου.

Αξίωση του δημοσίου.

Οι παράγραφοι 1 και 2 του νέου άρθρου 57 αποτελούν στην ουσία επανάληψη των προηγούμενων διατάξεων, με τη διαφορά ότι ορίζεται πλέον σαφώς ο χρόνος εντός του οποίου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τα άρθρα 49 και 50 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Συγκεκριμένα αποσαφηνίζεται ότι οι διατάξεις περί παραγραφής ισχύουν και για την προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, καθώς επίσης πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται κατόπιν τακτικού ή προσωρινού ελέγχου που αφορά υπόχρεο για υποβολή έκτακτης δήλωσης, χωρίς υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης, μπορεί να κοινοποιηθεί εντός πενταετίας από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της έκτακτης δήλωσης. Η διάταξη αφορά π.χ. έκτακτη δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί από πρόσωπο που διενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις βάσει του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να αποδώσει τον φόρο που αναλογεί σε ενδοκοινοτική απόκτηση που διενήργησε).

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι η κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδίδεται κατόπιν τακτικού ή προσωρινού ελέγχου (άρθ.49 και 50 αντίστοιχα), δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41.

Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, κατ' εξαίρεση των διατάξεων της παραγράφου 1, 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

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49, δηλαδή συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου η οποία εκδίδεται ύστερα από την διενέργεια επανελέγχου υπόθεσης για την οποία είχε ήδη διενεργηθεί ήδη τακτικός έλεγχος εκ των υστέρων όμως προέκυψαν νεώτερα στοιχεία, βάσει των οποίων η υπόθεση κρίνεται εκ νέου ελεγκτέα κατά το μέρος αυτό.

Περαιτέρω τροποποιείται η παράγραφος 3 με την οποία διευκρινίζονται οι διατάξεις της παραγραφής στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής ή έκτακτης δήλωσης δεδομένου ότι υπήρχε ασάφεια ως προς το χρόνο παραγραφής στην περίπτωση υποβολής των κατά τα παραπάνω δηλώσεων εκπροθέσμως. Με τις νέες διατάξεις, υπάρχει για το δημόσιο επαρκής χρόνος για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50, καθόσον η παραγραφή δεν συντελείται πριν την παρέλευση τριετίας από την λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

Παράδειγμα

Η εκκαθαριστική δήλωση για την χρήση 2009 πρέπει να υποβληθεί εντός του 2010 στις καθορισμένες ημερομηνίες ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων. Έστω ότι η δήλωση υποβλήθηκε στις 10.5.2010. Το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου για την χρήση του 2009 έως 31.12.2015. Εάν όμως η εκκαθαριστική δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα στις 3.4.2014, το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου για την χρήση του 2009 έως 31.12.2017.”

5.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς εμπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους:

- ❖ 01.05.2009 έως 31.05.2009
- ❖ 01.12.2009 έως 31.12.2009
- ❖ 01.01.2010 έως 31.01.2010
- ❖ 01.12.2010 έως 31.12.2010
- ❖ 01.10.2016 έως 31.10.2016

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για τις φορολογικές περιόδους 01.05.2009 έως 31.05.2009 και 01.12.2009 έως 31.12.2009, παραγράφηκε στις 31.12.2015.
- Για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2010 έως 31.01.2010 και 01.12.2010 έως 31.12.2010, παραγράφηκε στις 31.12.2016.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 57 παρ.1 του Ν.2859/2000).

- Για την φορολογική περίοδο 01.10.2016 έως 31.10.2016, παραγράφεται στις 31.12.2022.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.1 του ν.4174/2013).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους:

- ❖ 01.05.2009 έως 31.05.2009
- ❖ 01.12.2009 έως 31.12.2009
- ❖ 01.01.2010 έως 31.01.2010
- ❖ 01.12.2010 έως 31.12.2010
- ❖ 01.01.2011 έως 31.01.2011
- ❖ 01.12.2011 έως 31.12.2011
- ❖ 01.10.2016 έως 31.10.2016.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για τις φορολογικές περιόδους 01.05.2009 έως 31.05.2009 & 01.12.2009 έως 31.12.2019, παραγράφηκε στις 31.12.2020.
- Για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2010 έως 31.01.2010 & 01.12.2010 έως 31.12.2010, παραγράφεται στις 31.12.2021.
- Για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2011 έως 31.01.2011 & 01.12.2011 έως 31.12.2011, παραγράφεται στις 31.12.2022.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 57 παρ.2 του ν. 2859/2000).

- Για την φορολογική περίοδο 01.10.2016 έως 31.10.2016, παραγράφεται στις 31.12.2027.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.3 του ν. 4174/2013).

Παράδειγμα 3ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **υπέβαλε εκπρόθεσμες** δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους:

- ❖ 01.05.2009 έως 31.05.2009 στις 18.08.2016.
- ❖ 01.12.2010 έως 31.12.2010 στις 31.05.2018.
- ❖ 01.10.2015 έως 31.10.2015 στις 10.10.2020.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για την φορολογική περίοδο 01.05.2009 έως 31.05.2009 παραγράφηκε στις 31.12.2019.
- Για την φορολογική περίοδο 01.12.2010 έως 31.12.2010 παραγράφεται στις 31.12.2021.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της τριετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η εκπρόθεσμη δήλωση (ΠΟΛ.1100/2010).

- Για την φορολογική περίοδο 01.10.2015 έως 31.10.2015 παραγράφεται στις 31.12.2021.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης (άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013).

6. Φορολογία εισοδήματος (Ν.2238/1994, Φ.Ε.Φ.Π. & Ν.Π. - παλαιός Κ.Φ.Ε.)

Στο άρθρο 84 παρ.1, 4 & 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται 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.

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 ενάσκησή 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.

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.”

Στην ΠΟΛ.1165/10.08.2018, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η υπ’ αριθμόν 147/2018 γνωμοδότηση της Α’ Ολομέλειας Διακοπών του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζεται ότι:

“Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ’ αριθμόν 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α’ Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία 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.”

Κατ’ εφαρμογή της υπ’ αριθμόν **732/2019** απόφασης του Β’ Τμήματος του ΣΤΕ εξεδόθη η υπ’ αριθμόν **Ε.2123/01.07.2019** εγκύκλιος διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία τροποποιήθηκε η ΠΟΛ.1165/2018, ως κατωτέρω:

“[...] Συνεπώς, αναφορικά με την εξαιρετική δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου, με την ανωτέρω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι αυτή εφαρμόζεται:

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.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με την αριθμ.732/2019 απόφαση του ΣΤΕ, τροποποιείται η ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως προς την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πενταετία.

Ειδικότερα, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ήτοι για δηλώσεις που υποβάλλονται από το έκτο έτος και μετά, δεν εφαρμόζεται η δεκαπενταετής παραγραφή, αλλά βραχύτερη τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης και μη υπερβαίνουσα, κατ’ ανώτατο όριο, τα δεκαπέντε έτη.

Ως εκ τούτου, για όσες εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται στο δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο ή δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω παρέκτασης της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής.

Ως προς τα λοιπά ζητήματα, εξακολουθεί να ισχύει η ΠΟΛ.1165/2018 εγκύκλιος.

5. Τέλος, επισημαίνεται ότι για τις χρήσεις μετά την 01.01.2014 για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις περί παραγραφής του Ν.4174/2013, με βάση τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του

άρθρου 36 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. Η υπόψη περίοδος παρατείνεται, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.”

6.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τις διαχειριστικές περιόδους:

- ❖ 01.01.2009 έως 31.12.2009
- ❖ 01.01.2010 έως 31.12.2010
- ❖ 01.01.2013 έως 31.12.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 έως 31.12.2009, παραγράφηκε στις 31.12.2015.
- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 έως 31.12.2010, παραγράφηκε στις 31.12.2016.
- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 έως 31.12.2013, παραγράφηκε στις 31.12.2019.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/1994).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τις διαχειριστικές περιόδους:

- ❖ 01.01.2004 έως 31.12.2004
- ❖ 01.01.2005 έως 31.12.2005
- ❖ 01.01.2013 έως 31.12.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2004 έως 31.12.2004, παραγράφηκε στις 31.12.2020.
- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2005 έως 31.12.2005 παραγράφεται στις 31.12.2021.

- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 έως 31.12.2013 παραγράφεται στις 31.12.2029.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 παρ.5 του Ν.2238/1994).

Παράδειγμα 3ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **υπέβαλε** εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τις διαχειριστικές περιόδους:

- ❖ 01.01.2004 έως 31.12.2004 στις 10.06.2007
- ❖ 01.01.2005 έως 31.12.2005 στις 01.01.2015
- ❖ 01.01.2013 έως 31.12.2013 στις 10.10.2020.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2004 έως 31.12.2004, παραγράφηκε στις 31.12.2010.
- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2005 έως 31.12.2005, παραγράφηκε στις 31.12.2018.
- Για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 έως 31.12.2013, παραγράφεται στις 31.12.2023.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της τριετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η εκπρόθεσμη δήλωση (Ε.2123/2019).

7. Φορολογία εισοδήματος (Ν.4172/2013, Φ.Ε.Φ.Π. & Ν.Π. - νέος Κ.Φ.Ε.)

Σε αντίθεση με τον παλιό Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), στον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) δεν υπάρχουν διατάξεις που να ορίζουν την παραγραφή. Κατά συνέπεια η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Στο άρθρο 36 του 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.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. α. *Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:*

(α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που

αναφέρεται στην παράγραφο 1,

(β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.”

7.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τα φορολογικά έτη:

- ❖ 01.01.2014 έως 31.12.2014
- ❖ 01.01.2015 έως 31.12.2015
- ❖ 01.01.2016 έως 31.12.2016.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για το φορολογικό έτος 01.01.2014 έως 31.12.2014, παραγράφηκε στις 31.12.2020.
- Για το φορολογικό έτος 01.01.2015 έως 31.12.2015, παραγράφεται στις 31.12.2021.
- Για το φορολογικό έτος 01.01.2016 έως 31.12.2016, παραγράφεται στις 31.12.2022.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.1 του Ν.4174/2013).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τα φορολογικά έτη:

- ❖ 01.01.2014 έως 31.12.2014
- ❖ 01.01.2015 έως 31.12.2015
- ❖ 01.01.2016 έως 31.12.2016.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για το φορολογικό έτος 01.01.2014 έως 31.12.2014, παραγράφεται στις 31.12.2025.
- Για το φορολογικό έτος 01.01.2015 έως 31.12.2015, παραγράφεται στις 31.12.2026.
- Για το φορολογικό έτος 01.01.2016 έως 31.12.2016, παραγράφεται στις 31.12.2027.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.3α' του Ν.4174/2013).

Παράδειγμα 3ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **υπέβαλε** εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τα φορολογικά έτη:

- ❖ 01.01.2014 έως 31.12.2014 στις 16.09.2020
- ❖ 01.01.2015 έως 31.12.2015 στις 16.10.2018.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για το φορολογικό έτος 01.01.2014 έως 31.12.2014, παραγράφεται στις 31.12.2021.
- Για το φορολογικό έτος 01.01.2015 έως 31.12.2015, παραγράφεται στις 31.12.2021.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της παρέκτασης κατά ένα έτος της πενταετούς παραγραφής στην πρώτη περίπτωση (άρθρο 36 παρ.2α' του Ν.4174/2013) & της πενταετούς παραγραφής στην δεύτερη περίπτωση (άρθρο 36 παρ.1 του Ν.4174/2013).

8. Φορολογία Ε.Φ.Α. (Ν.3091/2002, Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων)

Στο άρθρο 17 παρ.7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"7. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν."

Επισημαίνεται ότι από 01.01.2014 καταργήθηκε ο Ν.2238/1994 στις διατάξεις του οποίου

παρέπεμπε ο Ν.3091/2002 όσον αφορά στην παραγραφή.

Κατά συνέπεια από 01.01.2014 για την παραγραφή εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

8.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρεία **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπάρχουν:

- ❖ την 01.01.2009
- ❖ την 01.01.2010
- ❖ την 01.01.2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2009, παραγράφηκε στις 31.12.2014
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, παραγράφηκε στις 31.12.2015
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2013, παραγράφηκε στις 31.12.2019.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/1994).

Παράδειγμα 2ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **δεν υπέβαλε** δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπάρχουν:

- ❖ την 01.01.2005,
- ❖ την 01.01.2006,
- ❖ την 01.01.2010,
- ❖ την 01.01.2013,
- ❖ την 01.01.2014,
- ❖ την 01.01.2015.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, παραγράφηκε στις 31.12.2020.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2006, παραγράφεται στις 31.12.2021.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2010, παραγράφεται στις 31.12.2025.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2013, παραγράφεται στις 31.12.2028.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2014, παραγράφεται στις 31.12.2024.

- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2015, παραγράφεται στις 31.12.2025.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 παρ.5 του Ν.2238/1994) στις τέσσερις πρώτες περιπτώσεις και της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.3α' του Ν.4174/2013) στις δύο επόμενες.

Παράδειγμα 3ο

Ομόρρυθμη εταιρεία **υπέβαλε εκπρόθεσμες** δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων:

- ❖ Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, στις 30.12.2009.
- ❖ Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2006, στις 10.10.2011.
- ❖ Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2013, στις 01.01.2019.
- ❖ Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2014, στις 05.05.2020.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2005, παραγράφηκε στις 31.12.2010.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2006, παραγράφηκε στις 31.12.2014.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2013, παραγράφεται στις 31.12.2022.
- Για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2014, παραγράφεται στις 31.12.2024.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής στην πρώτη περίπτωση (άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/1994).

Εφαρμογή της τριετούς παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η εκπρόθεσμη δήλωση στην δεύτερη και τρίτη περίπτωση (ΠΟΛ 1165/2018).

Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής στην τέταρτη περίπτωση (άρθρο 36 παρ.3α' του Ν.4174/2013).

9. Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια (Ν.2961/2001)

Στο άρθρο 102 παρ.1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

Ύ1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για

εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.”

Στο άρθρο 86 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

“3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.”

9.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Γονέας **υπέβαλε** ανακριβείς δηλώσεις φόρου γονικής παροχής:

- ❖ Στην 1^η περίπτωση την 01.01.2009
- ❖ Στην 2^η περίπτωση την 31.12.2009
- ❖ Στην 3^η περίπτωση την 01.06.2013.
- ❖ Στην 4^η περίπτωση την 01.09.2015.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για τις ανακριβείς δηλώσεις που υποβλήθηκαν στην 1^η περίπτωση στις 01.01.2009 και στην 2^η περίπτωση στις 31.12.2019, παραγράφηκε στις 31.12.2019,
- Για την ανακριβή δήλωση που υποβλήθηκε στην 3^η περίπτωση στις 01.06.2013, παραγράφεται στις 31.12.2023.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 102 παρ.1 περ. α' του Ν.2961/2001).

- Για την ανακριβή δήλωση που υποβλήθηκε στην 4^η περίπτωση στις 01.09.2015, παραγράφηκε στις 31.12.2020.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.1 του ν. 4174/2013).

Παράδειγμα 2ο

Μεταξύ γονέα και τέκνου συστάθηκε γονική παροχή για την οποία δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό ή άλλο έγγραφο και δεν υποβλήθηκε δήλωση στις παρακάτω ημερομηνίες:

- ❖ Στην 1^η περίπτωση την 02.03.2004
- ❖ Στην 2^η περίπτωση την 03.07.2005
- ❖ Στην 3^η περίπτωση την 01.08.2015.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου:

- Για την 1^η περίπτωση παραγράφηκε στις 31.12.2019
- Για την 2^η περίπτωση παραγράφεται στις 31.12.2021 (εφαρμογή άρθρου 86 §3 Ν.2961/2001)

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής (άρθρο 102 παρ.1 περ. β' του ν. 2961/2001).

- Για την 3^η περίπτωση παραγράφεται στις 31.12.2026.

Συμπέρασμα: Εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (άρθρο 36 παρ.3 περ. α' του ν. 4174/2013).

10. Φορολογία Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ). (Π.Δ. της 28^{ης}.07.1931)

Στον ανωτέρω Κώδικα δεν υπάρχουν διατάξεις που να ορίζουν τον χρόνο παραγραφής.

Εξ αυτού του γεγονότος **εφαρμοζόταν** το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα σύμφωνα με το οποίο «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια.»

Με την εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **Ε.2147/11.09.2020** και σε εφαρμογή της υπ' αριθμόν 433/2020 απόφασης του Β' Τμήματος του ΣτΕ, ορίζεται 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^{ης}.07.1931) 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 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 03.01.2012, 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.

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 άρχεται 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 άρθρο 84 §5 Ν.2238/94, 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 Κ.Φ.Δ.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. 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)."

Με νεότερη εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **Ε.2049/26.02.2021** και σε εφαρμογή της υπ' αριθμόν 433/2020 απόφασης του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, ορίζεται ότι:

"Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ.

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.

ορίζεται ότι, «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». Συνεπώς 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, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ.3α' του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ.1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020.

γ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2015, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2016. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2021.

δ. Σε περίπτωση χαρτοσήμου μισθωμάτων έτους 2019, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ.2 της παρούσας, η προθεσμία για την απόδοση του χαρτοσήμου είναι η

προθεσμία για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα μισθώματα αυτά, δηλαδή εντός του 2020. Κατά συνέπεια, ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, η 31/12/2025. Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση εισοδήματος έτους 2019 και άρα δεν αποδόθηκε το προσήκον τέλος χαρτοσήμου, ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2030.

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15^η του επόμενου της εγγραφής (παρ.1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

ζ. Δάνειο που συνήφθη στις 28/12/2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, και για το οποίο καταρτίστηκε σύμβαση, η υποχρέωση για καταβολή χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ.1, άρθρο 3 Κ.Ν.Τ.Χ.) δηλαδή έως στις 02/1/2019, και η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

η. Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών

(προθεσμίες όπως ορίζονται στην ΠΟΛ.1035/2017), το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτού υπολοίπου κατά περίπτωση:

I. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31/12/2017, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι την 30/06/2018. Η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/07/2018, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2023.

II. ημεδαπό νομικό πρόσωπο που επιλέγει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της

παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, να χρησιμοποιεί ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου στο οποίο ανήκει. Έστω ότι το αλλοδαπό πρόσωπο έχει φορολογικό έτος από 01/02/2016 έως 31/01/2017, και επομένως το ημεδαπό ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.07.2017 και έχει προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου το αργότερο μέχρι την 15/08/2017, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2022.

III. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 30/06/2018, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.12.2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ.2 της παρούσας, η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/01/2019, κατά συνέπεια ως ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου θεωρείται η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

11. Φορολογία ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν.4223/2013, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων)

Στο άρθρο 6 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Α' 170).

2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν.3427/2005 (Α' 312).

Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.», η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α."

Ελλείψει διατάξεων περί παραγραφής στον Ν.4223/2013, για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

12. Φορολογία Ν.3427/2005 - Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)

Στο άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

"1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα , ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, **το οποίο έχει την 1^η Ιανουαρίου** εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, **υποχρεούται** να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. Την ίδια υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

Η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται μία φορά, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Η πρώτη εφαρμογή ήταν την 1η Ιανουαρίου 2005.

Για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου.

Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.

3. "α. Από την 1^η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων υποβάλλει αυτήν μέχρι την 31^η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα."

6. Η υποχρέωση του φορολογουμένου για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων δεν παραγράφεται."

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. συντίθεται μηχανογραφικά από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων - έντυπο Ε9 - και υπόκειται σε πενταετή παραγραφή. Αντίθετα, η

υποχρέωση για την υποβολή του εντύπου Ε9 δεν παραγράφεται.

12.1. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) υποβάλλει δήλωση στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) στις 02.05.2009. Ο ίδιος φορολογούμενος υποβάλλει στις 14.10.2020 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) με την οποία δηλώνει ακίνητο το οποίο εκ παραδρομής δεν το είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση που υπέβαλε στις 02.05.2009.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α. παραγράφηκε στις 31.12.2019, καθώς στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της δεκαετούς παραγραφής, με βάση την Γνωμοδότηση 14/2016 του Ν.Σ.Κ.

Όμως θα επιβληθεί πρόστιμο 100,00 ευρώ βάσει των διατάξεων των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9).

Παράδειγμα 2ο

Φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) υποβάλλει δήλωση στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) στις 02.05.2014. Ο ίδιος φορολογούμενος υποβάλλει στις 14.10.2020 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) με την οποία δηλώνει ακίνητο το οποίο εκ παραδρομής δεν το είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση που υπέβαλε στις 02.05.2014.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α. παραγράφεται στις 31.12.2024, καθώς στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της δεκαετούς παραγραφής, με βάση την Γνωμοδότηση 14/2016 του Ν.Σ.Κ. και συνεπώς η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. μπορεί να συντεθεί έως 31.12.2024. Σε αυτή την περίπτωση και με την προϋπόθεση ότι θα επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 το οποίο θα υπερβαίνει τα 100,00 ευρώ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54, με βάση την διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με την οποία *“εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.”*

13. ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Στο άρθρο 76 του Ν.4764/2020 ορίζεται ότι: «3. Για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2010 και επόμενων, που υποβλήθηκαν ή θα υποβληθούν από τις 31.12.2014 μέχρι την ανάρτηση των κτηματολογικών στοιχείων στο σύνολο της Ελληνικής Επικράτειας, όπως αυτή προκύπτει από σχετική διαπιστωτική πράξη του Δ.Σ. του Ν.Π.Δ.Δ. «Ελληνικό Κτηματολόγιο», η οποία κοινοποιείται προς τον Υπουργό Οικονομικών, δεν επιβάλλονται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Α' 170) ή το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 (Α' 179). Πρόστιμα που έχουν βεβαιωθεί δεν διαγράφονται. Πρόστιμα που έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται.»

Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω και μέχρι την ανάρτηση των κτηματολογικών στοιχείων στο σύνολο της Ελληνικής Επικράτειας, όπως αυτή προκύπτει από σχετική διαπιστωτική πράξη του Δ.Σ. του Ν.Π.Δ.Δ. «Ελληνικό Κτηματολόγιο», η οποία κοινοποιείται προς τον Υπουργό Οικονομικών, δεν επιβάλλονται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

14. ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΘΕΜΑΤΩΝ

14.1. Στην παράγραφο 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: "Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης".

Στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: "Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 (σημ. της πενταετούς παραγραφής) παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)..... β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση".

14.2. Για την κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Παράδειγμα 1ο

Σε ανώνυμη εταιρεία κοινοποιήθηκε στις 31.10.2018 φύλλο ελέγχου (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) για τη φορολογία εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του Ν.2238/1994 που αφορούσε στην διαχειριστική περίοδο 01.01.2007 - 31.12.2007 και ενέπιπτε σε δεκαετή παραγραφή.

Η ανώνυμη εταιρεία άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 η οποία απορρίφθηκε από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και στη συνέχεια προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο το οποίο με εξέδωσε στις 10.07.2020 απόφαση με την οποία ακύρωσε το φύλλο ελέγχου για τυπικούς λόγους.

Η απόφαση αυτή κοινοποιήθηκε στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις 23.11.2020.

Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφεται στις 22.11.2021.

Παράδειγμα 2ο

Σε ομόρρυθμη εταιρεία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 01.01.2014 - 31.12.2014.

Στις 31.12.2020 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε έγγραφο προς τη φορολογική διοίκηση της Γαλλίας, με το οποίο ζητούσε πληροφορίες που σχετίζονταν με την ελεγχόμενη εταιρεία.

Η φορολογική διοίκηση της Γαλλίας απέστειλε απαντητικό έγγραφο το οποίο παρελήφθη από την αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. στις 10.06.2021.

Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου παραγράφεται στις 09.06.2022.

14.3. Στις περιπτώσεις της δεκαπενταετούς παραγραφής - όπου αυτή προβλέπεται από το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 - έχει ληφθεί ως λήξη της το τέλος του έτους, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην Ε.2147/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Ν.4174/2013 όπου αναφέρεται ότι: "Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν".

Είναι προφανές ότι υπάρχουν περιπτώσεις παραγραφής που δεν περιλαμβάνονται στο παρόν εγχειρίδιο, οι οποίες πιστεύουμε ότι μπορούν να αντιμετωπιστούν με βάση το περιεχόμενό του.

Μαρούσι 12.07.2021

Γιάννης Δούσκας