



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης: **2483**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **26-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή** προσφυγή της

που εδρεύει στην , οδός

αρ. , με ΑΦΜ

όπως νόμιμα εκπροσωπείται από την

πρόεδρο κα κατά: α) Της υπ'αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ποσού διαφοράς εισοδήματος 169.629,08 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006, χωρίς να προκύπτει φόρος για καταβολή, β) Της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού

προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, ποσού 1.188,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 και γ) Του υπ' αριθμ. /2017 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του α.7

παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, ποσού 2.346,66 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 που εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

5. Τις παραπάνω πράξεις που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς τις από 22-12-2017 Εκθέσεις Τακτικού Ελέγχου Φόρου

Εισοδήματος μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και Μερικού Ελέγχου φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

που εδρεύει στην , οδός , αρ. , με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (προθεσμία 30 ημερών, επίδοση 28-12-2017), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων καθώς και του με Α.Π. ΔΕΔ ΕΙ 2018 /15-3-2018 Υπομνήματος και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. /21-4-2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, στην συνέχεια της αποστολής στην Α.Α.Δ.Ε. από την ΠΟΕ Δ.Ο.Υ. δέκα εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών του ΣΟΛ Α.Ε. που αφορούσαν την διενέργεια έκτακτου διαχειριστικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την περίοδο από 01-01-2004 έως 31-12-2013.

Οι εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών του Σ.Ο.Λ. ΑΕ θεωρήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ως συμπληρωματικά στοιχεία της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και κατόπιν ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της ΠΟΕ Δ.Ο.Υ. προέκυψε ο υπό κρίση καταλογισμός.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται τα εξής:

1<sup>ος</sup> Λόγος Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου

....Υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται σε στοιχεία τα οποία κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής είναι "συμπληρωματικά" κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 (βλ. και τη Γνωμοδότηση ΝΣΚ 265/28-11-2017 (σκέψη 11 παρ.3, ΠΟΛ 1191/1-12-2017 περ.1 εδ.2 και ΠΟΛ 1194/5-12-2017).

Τα ανωτέρω γίνονται αναλογικώς δεκτά και προκειμένου περί εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 για την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του ΚΒΣ (ΣτΕ 1623/2016 επτ., 1091/2017 επτ.).

Γίνεται, επίσης, δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996 κ.ά) ότι η έννοια των "συμπληρωματικών" στοιχείων προϋποθέτει την εξ αυτών απόδειξη υπάρξεως μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν προκύπτει ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, αλλά ορισμένες λογιστικές διαφορές και διαδικαστικές παραβάσεις, που και αληθείς υποτιθέμενες, δεν πληρούν τις ως άνω προϋποθέσεις. Τούτο δε, κατά μείζονα λόγον, εν όψει της νομικής ιδιότητος μου ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικού προσώπου, ως δευτεροβάθμιας συνδικαλιστικής οργανώσεως των εργαζομένων στις Δ.Ο.Υ. της χώρας.

Γίνεται ομοίως δεκτό από την πρόσφατη νομολογία (ΣτΕ 2934/2017, 2935/2017 κ.ά) ότι στην έννοια των "συμπληρωματικών" στοιχείων δεν συμπεριλαμβάνονται οι πληροφοριακές εκθέσεις άλλων, πλην της αρμοδίας φορολογικής ελεγκτικής αρχής, οργάνων.

Τούτο είναι πράγματι εύλογο, διότι θα αρκούσε η εκτός χρόνου παραγραφής διενέργεια ελέγχου από άλλο, πλην της αρμοδίας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής, όργανο, από την οποία θα προέκυπταν ενδεχομένως "συμπληρωματικά" στοιχεία για την παράταση της παραγραφής και ακολούθως αυτό θα νομιμοποιούσε τη διενέργεια ελέγχου πλέον από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Είναι προφανές ότι αυτό θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, τις οποίες τόσο ο νομοθέτης όσο και η νομολογία εξοπλίζουν με χαρακτηριστικά ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου.

Εν όψει των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου εκθέσεις των Ορκωτών Ελεγκτών του ΣΟΛ ΑΕ, δεν έχουν τα χαρακτηριστικά της έννοιας των συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/1994, ώστε δεν είναι νόμιμη η εκ της διατάξεως αυτής παράταση του αρχικώς ορισμένου χρόνου της πενταετούς παραγραφής.

## 2<sup>ος</sup> Λόγος

Με την προσβαλλόμενη δια της παρούσης πράξεως επιβολής χαρτοσήμου, επεβλήθη τέλος χαρτοσήμου επί ποσού 15.000 ευρώ με την αιτιολογία ότι «το ως άνω ποσό αποτελεί δάνειο της προς τον

και ως εκ τούτου η σύμβαση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ 20%» (σελ.4 της σχετικής εκθέσεως ελέγχου).

Στην ειδικότερη αιτιολογία της διαπιστώσεως αυτής, ο έλεγχος επικαλείται τα ακόλουθα : «Από το βιβλίο ίου τ.Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομικών κ.Παναγιώτη Θ.Ρέππα Ερμηνεία του Κώδικα Νόμου Τελών χαρτοσήμου (5η έκδοση), στην σελίδα 240 αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα εξής : ...β) Δάνεια μεταξύ μη κερδοσκοπικών οργανισμών και τρίτων. Τα δάνεια αυτά υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ.1<sup>α</sup>,δ ή 15 παρ.1<sup>α</sup> του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα του αντισυμβαλλομένου με τους συνεταιρισμούς αυτούς....»

Η κρίση αυτή του ελέγχου δεν είναι ορθή διότι και από την επικαλούμενη από τον ίδιο ερμηνεία συνάγεται ότι η επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι νόμιμη επί δανείου στο οποίο συμβαλλόμενοι είναι μη κερδοσκοπικός οργανισμός και τρίτος, ήτοι φυσικό πρόσωπο ή κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικό πρόσωπο. Αν, αντιθέτως, και

οι δύο συμβαλλόμενοι είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, όπως εν προκειμένω, τότε δεν είναι νόμιμη η επιβολή τέλους χαρτοσήμου. Εν όψει αυτού, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου είναι ακυρωτέα.

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες κράξεις εξεδόθησαν σε χρόνο κατά τον οποίον το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμον παραγραφή και οι πράξεις αυτές, εκ του λόγου αυτού, είναι άκυρες.

**Ως προς την φορολογία εισοδήματος και τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. (που την ακολουθούν)**

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν και βάσει της παρ. του άρθρου 72 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται μέχρι τη χρήση 2013, τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000, την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας στην οποία κρίθηκε ότι *επιμήκυνση της παραγραφής 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*, την υπ' αριθμ. 2932/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, και την ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται από 1-1-2012, ενώ βάσει της σκέψης 12 της απόφασης Σ.τ.Ε., **εφαρμόζεται αποκλειστικά η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994. Επειδή για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. ως προς την παραγραφή εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 9 παρ.5 ν.2523/1997).**

Περαιτέρω, με την εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1194/ Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2017 ορίστηκε ότι «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 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 ιδίου 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.

...

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).»

Ακόμα, με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1191/Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017, έγινε δεκτή η με αριθ. 265//2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β'), σύμφωνα με την οποία «1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων 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 προσηκόντα 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 ΚΦΕ. 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 προαναφερθείσης 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 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου 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 υποβληθείσης 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 υποβληθείσης 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 ΚΦΕ, 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.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. έγινε δεκτή υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση 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 ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014, σύμφωνα με την οποία «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 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 -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 είχε 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.»

Εν προκειμένω, η Αρχική Δήλωση Φόρου Εισοδήματος για τη χρήση 2006, που υπεβλήθηκε από την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ήταν εμπρόθεσμη καθώς υποβλήθηκε με αρ. /8-5-2007 δήλωση (βλ. σελ. 10 της από 22-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ. Εισοδήματος.)

Επιπλέον, επειδή η φορολογική υποχρέωση προέκυψε κατόπιν ελέγχου τού της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών βάσει των ~~βασ~~ των διαπιστώσεων που αφορούσαν αποκλειστικά και μόνο λογιστικές διαφορές και παραβάσεις Κ.Β.Σ. στα βιβλία της προσφεύγουσας οι οποίες περιλήφθηκαν στις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών που διαβιβάστηκαν με το με αρ. πρωτ. /24-2-2017 έγγραφό της στην Α.Α.Δ.Ε. Ωστόσο οι λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν δεν έχουν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων καθώς σύμφωνα με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1191/Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017, συμπληρωματικά στοιχεία δεν είναι 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο. Άλλωστε, οι συγκεκριμένες διαφορές θα μπορούσαν να έχουν ελεγχθεί από τη φορολογική Διοίκηση εντός της κανονικής προθεσμίας παραγραφής εφόσον είχε επιλέξει να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα.

Με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΞ 2018 09-03-2018 Έγγραφο ζητήσαμε από τη Διεύθυνση Ελέγχων (τμήμα Β') να μας γνωρίσει «εάν οι εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν στην παράταση της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου»

Η Διεύθυνση ελέγχων με το με Α.Π. ΔΕΛ Β 120658 ΕΞ 2018 ΕΜΠ/ 13-4-2018 έγγραφό της μας γνώρισε ότι «η έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών, αυτή καθαυτή, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά πρέπει από την αξιολόγηση του περιεχομένου της να συντρέχουν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, το οποίο ως θέμα πραγματικό κρίνεται αρμοδίως»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις η επέκταση της παραγραφής με μόνη την έκθεση ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών και χωρίς να μνημονεύονται συγκεκριμένα στοιχεία που να έχουν το χαρακτήρα των συμπληρωματικών, κρίνόμενα σύμφωνα με τα προαναφερόμενα και με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1191/Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017, που αποδεικνύουν αδήλωτο εισόδημα, συνεπώς, αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι η προθεσμία καταλογισμού εισοδήματος και φόρου καθώς και προστίμων που ακολουθούν τη φορολογία εισοδήματος για τη χρήση 2006 είναι πενταετής, καθώς και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου ως προς την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ. /22-12-2017 και /17-08-12-2017 πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή και συνεπώς οι πράξεις αυτές πρέπει να ακυρωθούν. Για τις πράξεις αυτές παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Για την φορολογία τελών χαρτοσήμου.

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής τελών χαρτοσήμου για το επίδικο έτος 2006 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

**Επειδή**, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) **δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής** του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου (βλ. Παναγιώτης Θ. Ρέππας, 2007, εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σάκκουλα, σελίδα 1025).

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, **η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.**

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά και με την Απόφαση ΣτΕ2579/1998, τμήμα Β' ότι

«8. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση, κρίθηκε ότι *η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων τελών χαρτοσήμου είναι εικοσαετής κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα και απορρίφθηκε ο περί παραγραφής ισχυρισμός του αναιρεσείοντος.....*».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία)

ορίζεται ότι

«Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, *οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια*».

**Επειδή**, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ1561/2003).

**Ακόμα, επειδή** οι υπόλοιποι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί που αφορούν τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ 20% επί των τελών επί δανείου 15000,00€ στη χρήση 2006 που χορήγησε η

προς τον

, που προέκυψε από τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί καθώς δεν προκύπτει απαλλαγή από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΝΤΧ σύμφωνα με το σκεπτικό της από 22-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Τελών Χαρτοσήμου της φορολογικής Αρχής. Συγκεκριμένα από τις διατάξεις του άρθρου 13 Κ.Ν.Τ.Χ. "Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 12 τέλος υπόκειται:" ...1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε



αντικειμένου συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. .... 3(2). Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιουδήποτε και δι' οιανδήποτε αιτίαν, εφ' όσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλ' απορρέει εξ οιοσδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται οι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκειται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον.» Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

#### **Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για τον πρόσθετο φόρο (ν. 4509/2017)**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της**

**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 357 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: [...] γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

**Επειδή**, ενόψει των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας οφείλει να εφαρμόσει από 01.01.2018 επί των εκκρεμών ενδικοφανών προσφυγών που εξετάζονται τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 περί επεικέστερης κύρωσης επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και δεδομένου ότι τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίζονται εκ νέου στο ποσό των 8.174,63 €, ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζεται στο ποσό των 1.634,93 € ( $8.174,63 \times 20\%$ ) και άρα, η διαφορά φόρου είναι 1.634,93 € (καθώς βάσει δήλωσης δεν είχε προκύψει φόρος λόγω ζημιάς). Συνεπώς, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	540,00 €	225,00 €	208,93 €	433,93€	433,93€

Κατόπιν αυτών,

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**Την μερική αποδοχή** της από **26-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

, που εδρεύει στην , οδός  
, αρ. , με ΑΦΜ και α) την ακύρωση της υπ'αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών , ποσού διαφοράς εισοδήματος 169.629,08 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006, χωρίς να προκύπτει φόρος για καταβολή και της υπ' αριθμ. /2017 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του α.7 παρ.3

και 5 ίου ν.4337/2015 της ως άνω Προϊσταμένης, ποσού 2.346,66 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 και β) την τροποποίηση ως προς τα πρόσθετα τέλη της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της ως άνω Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 2006 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

**Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της προσφεύγουσας:**

Α) ΜΗΔΕΝ (0): Ακύρωση της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ποσού διαφοράς εισοδήματος 169.629,08€ για τη διαχειριστική περίοδο 2006, χωρίς να προκύπτει φόρος για καταβολή,

Β) ΜΗΔΕΝ (0): Ακύρωση της υπ' αριθμ. /2017 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του α.7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, ποσού 2.346,66€ για τη διαχειριστική περίοδο 2006 και

Γ) Εννιακόσια εβδομήντα τρία ευρώ και 33 λεπτά (973,33€): Τροποποίηση ως προς τα πρόσθετα τέλη της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, ποσού τελών 450,00€ πλέον ΟΓΑ 90,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 2006 που εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.