



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 24/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2087

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «. . . (.) . (.) . .» – **Α.Φ.Μ.** ..., ο οποίος εδρεύει στα ..., στο ...χλμ. ... – ... και εκπροσωπείται νόμιμα κατά: **α)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, **β)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, **γ)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, **δ)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, **ε)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, **στ)** της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, **ζ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, **η)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, **θ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην Υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων με χρόνο αναπροσαρμογής 31/12/2008, **ι)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, **κ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, **λ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, **μ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, **ν)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, **ξ)** της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος Συνεταιρισμού, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 108,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 129,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 237,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 108,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 129,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 237,60 €.

- Με την υπ' αριθμ./...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 108,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 129,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 237,60 €.

- Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 108,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 129,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 237,60 €.

- Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., μειώθηκαν οι φορολογητέες ζημιές κατά το ποσό των 935,00 €,

- Με την υπ' αριθμ.-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 463,20 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 555,84 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.019,04 €.

- Με την υπ' αριθμ. .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 22,65 €,

- Με την υπ' αριθμ. .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.613,51 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.336,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.949,71 €.

- Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 21,82 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 26,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 48,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 174,60 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 34,92 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 209,52 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 41,90 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 460,94 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 52,50 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 10,50 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 63,00 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 12,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 138,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 52,13 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 10,43 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 62,56 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 12,51 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 137,63 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 11,59 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 2,32 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 13,91 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 2,78 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 30,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 401,59 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 80,32 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 481,91 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 96,38 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.060,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χαρτόσημο ύψους 232,19 €, Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 46,44 € πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ύψους 278,63 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 55,73 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 612,99 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου των χρήσεων 2005-2012, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 περί εισοδήματος, του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., του ν. 2065/1992 περί υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων και του Π.Δ.28/28-7-1931, περί τελών χαρτοσήμου, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....-2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα εξής ακολούθως:

Πρόκειται για αστικό συνεταιρισμό ο οποίος συστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 602/1914 περί Συνεταιρισμών, δυνάμει της με αριθμ. .../23-5-1984 απόφασης του Νομάρχη Ιωαννίνων, με σκοπό την προμήθεια αγαθών για την κάλυψη επαγγελματικών αναγκών των μελών του. Σημειώνεται ότι, για τις υπό κρίση χρήσεις, είχε διενεργηθεί στο παρελθόν, έλεγχος τόσο από το εποπτικό συμβούλιο του συνεταιρισμού όσο και από ορκωτό ελεγκτή λογιστή, στα πλαίσια διαχειριστικού και λογιστικού ελέγχου, τα συμπεράσματα του οποίου λήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα μετά την καταμέτρηση που έγινε στις ποσότητες των αγαθών, όπως αυτά καταγράφονται στην σελ 4 της έκθεσης εισοδήματος, διαπιστώθηκαν ελλείψεις και

διαφορές μεταξύ της φυσικής απογραφής και της κατάστασης απογραφής του βιβλίου αποθήκης, από τις οποίες τεκμαίρεται η μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου εσόδου για τη χρήση 2007, αξίας 4.059,11 € και ύψους 17.131,00 € για τη χρήση 2008. Επίσης, από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκαν δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο. Συνεπώς, ως προς την φορολογία εισοδήματος, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών του Συνεταιρισμού έγινε λογιστικά και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, τα οποία αναμορφώθηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος οικονομικών ετών 2006-2009, δεν δηλώθηκε εισόδημα από ιδιόχρηση εγκατάστασης, το οποίο υπόκειται σε συμπληρωματικό φόρο. Επιπροσθέτως, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 δεν δηλώθηκε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (επαγγελματική στέγη) και δεν καταβλήθηκε χαρτόσημο 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%. Τέλος, όπως προκύπτει από τα βιβλία του συνεταιρισμού και ειδικότερα από τον λογαριασμό 53.14.00.0000 του αναλυτικού καθολικού, κατά την διάρκεια των διαχειριστικών χρήσεων 2011 και 2012, έγιναν εγγραφές, για χρηματικές δοσοληψίες του προέδρου του ΔΣ προς τον ελεγχόμενο συνεταιρισμό, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως ταμειακές διευκολύνσεις για τις οποίες οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 1% πλέον ΟΓΑ 20%. Ο έλεγχος αξιολογώντας τις πράξεις και παραλήψεις του Συνεταιρισμού έκρινε, ότι δεν καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για τις ελεγχόμενες χρήσεις, και ακολούθως, χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία ως επαρκή, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα όπως προέκυψαν από τα βιβλία με την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις που στηρίζονται κατά την αιτιολογία τους, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, είναι μη νόμιμες, αόριστες, αυθαίρετες και αβάσιμες.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να ελέγξει την ορθή ή μη απόδοση των φόρων και τελών, για τις διαχειριστικές περιόδους έως και 31/12/2008.
3. Οι σχετικές, με τη μη έκδοση στοιχείων, πράξεις κατά τις χρήσεις 2007 και 2008 πρέπει να ακυρωθούν, δεδομένου ότι οι ελλείψεις στις ποσότητες των καυσίμων και λιπαντικών οφείλονται σε αποδεδειγμένη κλοπή και όχι σε πώληση, καθότι, ο συνεταιρισμός ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικό πρόσωπο, λειτουργεί, προκειμένου τα μέλη του να απολαμβάνουν χαμηλότερες τιμές των καυσίμων. Επίσης, μη νομίμως, απορρίφθηκε από τον έλεγχο η δαπάνη για τις εργασίες που έλαβαν χώρα στις εγκαταστάσεις του Συνεταιρισμού, βάσει του με αριθμ. .../14-3-2006 Τ.Π.Υ.,

καθότι, η δαπάνη αυτή πληροί, κατά τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της νόμιμης εκπιπτόμενης επιχειρηματικής δαπάνης.

4.Η ελεγκτική αρχή απέδωσε υποχρέωση απόδοσης χαρτοσήμου για δήθεν καταθέσεις που διενεργήθηκαν στο ταμείο του Συνεταιρισμού από τον τότε πρόεδρο του Δ.Σ., ποσά τα οποία δεν αποδεικνύονται με τα προσήκοντα και νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης, αόριστης και αυθαίρετης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος,, Φ.Π.Α., Φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων και προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο και ορθή απόδοση φόρων και τελών για τις

διαχειριστικές περιόδους έως και 31/12/2008 και μη νόμιμης απόρριψης δαπανών για τις ανωτέρω χρήσεις

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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.».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

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.»

Στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση

φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 26 του ν. 2065/1992, περί υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις των [άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84, 86, 87](#) και [113 του Ν. 2238/1994](#), καθώς και του Ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α΄) εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, περί Φ.Π.Α. 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 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη

λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, τέλος, ως προς την παραγραφή αξίωσης του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, στον Κώδικα Χαρτοσήμου δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου. Κατά παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (Σ.τ.Ε. 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.**

Επίσης, **στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα 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 (Σ.τ.Ε. 1561/2003).

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. *Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...*2. *Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε*».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

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.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές, και συγκεκριμένα στο σκεπτικό των παρ.8,9 και 10 της εν λόγω απόφασης αναφέρθηκαν τα εξής:

«8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: [Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006](#) (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». [Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008](#) (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». [Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009](#) (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». [Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010](#) (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το [άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του Ν. 3862/2010](#) (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: [Άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010](#) (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». [Άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011](#) (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του Ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». [Άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013](#) (Α΄ 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». [Άρθρο 22 του Ν. 4203/2013](#) (Α΄ 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 (Α΄ 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της

Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 61 παρ. 8 του Ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». [Άρθρο 97 του Ν. 4446/2016](#) (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του Ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την [παρ. 7 του άρθρου 46 του Ν. 4223/2013](#) (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω

παράγραφος 11 προστέθηκε με το [άρθρο 50 παρ. 1 του Ν. 4223/2013](#) και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...»

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών...».

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β ... ΕΞ ...-09-2017** απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. .../2017 Απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, τροποποίησε την με

αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής: «7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες **χρήσεις 2001 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες **χρήσεις 2006 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες **χρήσεις 2008 και μετά**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες **χρήσεις 2011, 2012 και 2013**, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και για **φορολογικά έτη 2014 και επόμενα** με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1154/04-10-2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα (Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β ... ΕΞ 2017/....2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων) ορίζεται ότι: «Σε συνέχεια της ως άνω Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία προβλέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων (στο εξής: «πράξεις προσδιορισμού») σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. .../2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ και για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων που θα διενεργηθούν εντός του έτους 2017, παρέχονται οι κάτωθι οδηγίες:

1. Υποθέσεις που αφορούν χρήσεις προτεραιοποιημένες σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β ... ΕΞ 2017/....2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

α) Με τη με αριθ. ΔΕΛ Β ... ΕΞ 2017/...2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού.....

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).....

γ) Για φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. φορολογία τελών χαρτοσήμου), που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκδίδονται οι οικείες πράξεις.

δ).....

ε) Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις α-γ της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού και επί των οποίων εκκρεμούν ενδικοφανείς προσφυγές στη ΔΕΔ.....

Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτουν τυχόν συμπληρωματικά στοιχεία ή εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006-2009 (χρήσεις 2005-2008), εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 έως και 2008, δηλώσεων υπεραξίας από την αναπροσαρμογή ακινήτων για το έτος 2008, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων των παραπάνω φορολογιών χρήσεων 2005 έως και 2008, με βάση τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, έχει υποπέσει σε παραγραφή .

Επειδή, η παραγραφή είναι θεσμός δημοσίας τάξεως και για το Δημόσιο έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και δεδομένου ότι η συμπλήρωση ή όχι του χρόνου της παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο της ουσίας, αλλά πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από το φορολογούμενο (ΣτΕ 1778/95).

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός για τις χρήσεις 2005-2008.

Εξάλλου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης απόρριψης της δαπάνης για εργασίες που εκτελέστηκαν στις εγκαταστάσεις του Συνεταιρισμού δυνάμει του με αριθμ. .../14-3-2006 Τ.Π.Υ., με

την αιτιολογία ότι δεν προσδιορίζεται με σαφήνεια η παρασχεθείσα υπηρεσία, καθότι, πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, (εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες), αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του νέου αυτού νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 22 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις εκπιπόμενες δαπάνες, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, όπου ορίζονται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 §11 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ορίζεται ότι μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο πώλησης είναι και το είδος της υπηρεσίας που παρέχεται. Επίσης και νομολογιακά έχει κριθεί ότι το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών(ΣτΕ 1018/1996).

Επειδή εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος, ο προσφεύγων συνεταιρισμός ανέγραψε στα βιβλία του και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του, εκτός των άλλων και δαπάνη ύψους 18.700,00 €, που κατέβαλε στον . . με ΑΦΜ ..., ο οποίος εξέδωσε το με αριθμ. .../-2006 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο οποίο αναγράφεται «για εργασίες που γίνανε στις εγκαταστάσεις του Συνεταιρισμού . . βάσει άδειας .../...2005. Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ανωτέρω ποσό, γιατί η αναγραφόμενη στο τιμολόγιο αιτιολογία είναι αόριστη και ασαφής. Εξάλλου, από την προσκομιζόμενη με αριθμ. .../...-2005, άδεια εγκατάστασης πρατηρίου υγρών καυσίμων ιδιωτικής χρήσης, δεν προκύπτει ποια συγκεκριμένη υπηρεσία παρείχε ο εκδότης του στοιχείου, καθόσον, η ανωτέρω άδεια αναγράφει μια σειρά εργασιών, που θα πραγματοποιούνταν για την ολοκλήρωση του έργου, όπως, κυκλοφοριακή σύνδεση, δεξαμενές πετρελαίου, δεξαμενή σκυροδέματος, αντλίες, νησίδα αντλιών, κτίριο, κλπ. και ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή απέρριψε την εν λόγω δαπάνη.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη υποχρέωσης απόδοσης χαρτοσήμου για καταθέσεις που διενεργήθηκαν στο ταμείο του Συνεταιρισμού από τον τότε πρόεδρο του Δ.Σ., καθότι τα ποσά δεν αποδεικνύονται με τα προσήκοντα και νόμιμα παραστατικά στοιχεία

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4755/1930, περί τελών χαρτοσήμου ορίζεται ότι : «*Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:*

1.α) *Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών*

εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

2....., 3....., 4.....

.5.α)...., β).....,

γ) Εις τέλος εν επί τοις εκατόν (1%) υπόκεινται, από του ημερολογιακού έτους 1974 και εφεξής, τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, ως και των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών και κοινοπραξιών. Το ως άνω τέλος, εις ας περιπτώσεις υφίσταται υποχρέωσις υποβολής της υπό της διατάξεως της παραγράφου 1 του άρθρου 16α του Ν.Δ. 3323/1955 (νυν [παραγράφου 1 άρθρου 10 Ν. 2238/1994](#) προβλεπόμενης δηλώσεως, καταβάλλεται εφάπαξ δια της εν λόγω δηλώσεως και συν τη εμπροθέσμω) υποβολή ταύτης. Εις ας περιπτώσεις δεν υφίσταται τοιαύτη υποχρέωσις, το τέλος τούτο καταβάλλεται εντός τριμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, ανεξαρτήτως της, κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων. Το κατά το προηγούμενον εδάφιον τέλος οφείλεται και οσάκις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή εκ των τηρουμένων δεν προκύπτουν τα καθαρά κέρδη ή τα προκύπτοντα τυγχάνουν αναληθή ή προσδιορίζονται κατ' ειδικόν τρόπον, Εν τη περιπτώσει ταύτη το τέλος τούτο υπολογίζεται λαμβανομένων υπ' όψιν των καθαρών κερδών, ως ταύτα προσδιορίζονται δια την επιβολήν του φόρου εισοδήματος.

Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσην, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχούμενου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 15ε του Κώδικα Χαρτοσήμου, οι αμοιβές, που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα κοινωφελή, εθνωφελή, νοσηλευτικά, θρησκευτικά, φιλανθρωπικά, εκπαιδευτικά κλπ. ιδρύματα ή σωματεία ή επιτροπές, τις ανώνυμες εταιρείες, τους συνεταιρισμούς, τα σωματεία, τους συλλόγους, κ.λπ., προς οποιονδήποτε, για υπερωριακή εργασία, συμμετοχή σε συμβούλια, επιτροπές, διοικήσεις ή διευθύνσεις εταιρειών, κ.λπ., έστω και αν παρέχονται με τη μορφή ποσοστών ή εξόδων κίνησης, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός εάν από άλλη ειδική διάταξη προβλέπεται ελαφρότερο τέλος ή ατέλεια. Σημειώνεται, ότι το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται κατά την εξόφληση των ως άνω αμοιβών, με οποιονδήποτε τρόπο και αν έγινε αυτή, ανεξάρτητα από την κατάρτιση ή μη εγγράφου ή από την ύπαρξη ή μη εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, και τούτο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 4α του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν.Δ. 60/1946, οι αποδείξεις πληρωμής δικαιωμάτων εγγραφής ή συνδρομών των μελών των σωματείων, συλλόγων ή άλλων ενώσεων και οργανισμών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1%.

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, αναφέρεται ρητά, ότι ως έγγραφο, για την εφαρμογή των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, θεωρείται και κάθε εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, η οποία υποβάλλεται στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, για την αποδεικνυόμενη εκ της εγγραφής δικαιοπραξία. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 ορίζεται, ότι η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθόσον αφορά την υπαγωγή σε τέλη χαρτοσήμου των αναφερόμενων στη νομοθεσία συμβάσεων, πράξεων κλ.π. είναι ότι ως έγγραφο, το οποίο αποδεικνύει τη σύμβαση, πράξη κ.λ.π., λογίζεται και κάθε σχετική

εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία και υποβάλλεται στο οικείο, για την αποδεικνυόμενη δικαιοπραξία, τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή από την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1^α του Κ.Ν.Τ.Χ. σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 12 εδ. α΄ του Ν.Δ. 3717/1977 που ορίζει ότι ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση, πράξη κλπ. λογίζεται και κάθε σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών η οποία υποβάλλεται στο οικείο τέλος χαρτοσήμου, συνάγεται ότι τα κατά το νόμο στοιχεία της σύμβασης, που υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, κατά την ανωτέρω διάταξη του Κ.Ν.Τ.Χ., πρέπει να προκύπτουν καταρχήν, από τα έγγραφα των σχετικών συμβάσεων, μπορεί όμως και να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, αλλά στην περίπτωση αυτή για την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε βάρος επιτηδευματία απαιτείται όπως η σύμβαση προκύπτει από τα βιβλία που τηρούνται από τον ίδιο αυτόν επιτηδευματία σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα βιβλία του συνεταιρισμού και ειδικότερα από τον λογαριασμό 53.14.00.0000 του αναλυτικού καθολικού, έγιναν στις 07/07/2011 και 30/12/2012 εγγραφές , για χρηματικές δοσοληψίες ύψους 33.000,00 € και 23.219,42 €, αντίστοιχα, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε, ότι αποτελούν ταμειακές διευκολύνσεις του προέδρου του ΔΣ προς τον ελεγχόμενο συνεταιρισμό και υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή 1% πλέον ΟΓΑ 20%. Επίσης, από τον έλεγχο των βιβλίων αλλά και από τις δηλώσεις απόδοσης των παρακρατηθέντων φόρων, διαπιστώθηκε ότι τα μέλη του Δ.Σ. έλαβαν αμοιβές για τις συνεδριάσεις του συμβουλίου, αλλά και με τη μορφή των εξόδων κίνησης, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2005-2008, χωρίς να αποδοθούν τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν εισφορές των μελών προς τον συνεταιρισμό για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005, 2009, 2010, 2011, χωρίς όμως να αποδοθούν τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου πλέον ΟΓΑ 20% για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και 2011.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί εικονικής εγγραφής των ανωτέρω ποσών – καταθέσεων του πρώην προέδρου του Συνεταιρισμού προβάλλεται αόριστα και αναπόδεικτα, ενώ από τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν προκύπτει αντιλογιστική εγγραφή και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του Αστικού Συνεταιρισμού με την επωνυμία «. . . (.) ... (...) ...» με ΑΦΜ ..., την επικύρωση των : α) με αριθμ. ... και .../...-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 και 2011, αντίστοιχα, β) με αριθμ. ..., ..., ..., ..., ... και .../...-2017 οριστικών πράξεων

διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2011 και 2012, αντίστοιχα και την ακύρωση των : α) με αριθμ. ..., ..., ... και .../...-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα, β) με αριθμ. ... και .../...-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών χρήσεων 2005 και 2006, αντίστοιχα και γ) με αριθμ..../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων έτους 2008, λόγω παραγραφής.

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

Επικύρωση πράξεων

Υπ'αρ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	-2.525,22	-1590,22	-1590,22
Χρεωστικό ποσό φόρου			
Πιστωτικό ποσό φόρου	630,17	630,17	630,17
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	126,14	126,14	126,14
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	25,23	25,23	25,23
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	478,80	478,80	478,80

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	8.161,16	10.091,16	10.091,16
Χρεωστικό ποσό φόρου	1.958,68	2.421,88	2.421,88
Συμπληρωματικός φόρος (3%) στο εισόδημα από ακίνητα	198,14	198,14	198,14

Φόρος που προκαταβλήθηκε			
Προκαταβολή φόρου	1.725,46	1.725,46	1.725,46
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	126,14	126,14	126,14
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	25,23	25,23	25,23
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	4.033,65	4.496,85	4.496,85
Διαφορά φόρου		463,20	463,20
Πρόσθετος φόρος		555,84	555,84
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό		1.019,04	1.019,04

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	17.460,00	17.460,00
χαρτόσημο	0,00	174,60	174,60
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	34,92	34,92
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	209,52	209,52
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	41,90	41,90
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	460,94	460,94

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	5.250,00	5.250,00
χαρτόσημο	0,00	52,50	52,50
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	10,50	10,50
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	63,00	63,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	12,60	12,60
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	138,60	138,60

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------------------	-----------------	-----------------	------------------

Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	5.212,50	5.212,50
χαρτόσημο	0,00	52,13	52,13
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	10,43	10,43
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	62,56	62,56
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	12,51	12,51
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	137,63	137,63

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	1.158,75	1.158,75
χαρτόσημο	0,00	11,59	11,59
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	2,32	2,32
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	13,91	13,91
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	2,78	2,78
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	30,60	30,60

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	40.158,59	40.158,59
χαρτόσημο	0,00	401,59	401,59
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	80,32	80,32
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	481,91	481,91
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	96,38	96,38
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	1.060,20	1.060,20

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	23.219,42	23.219,42
χαρτόσημο	0,00	232,19	232,19
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00	46,44	46,44

Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής	0,00	278,63	278,63
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00	55,73	55,73
Σύνολο καταλογιζόμενο ποσό	0,00	612,99	612,99

Ακύρωση πράξεων

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006(διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005)

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	237,60	0,00

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006)

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	237,60	0,00

Υπ'αρ. .../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007)

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	237,60	0,00

Υπ'αρ. .../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008)

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	237,60	0,00

Υπ'αρ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2005

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.225,56	4.202,91	4.225,56

Υπ'αρ. .../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	--------------	---------------

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό		
	7.949,71	0,00

Υπ'αρ. .../....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων έτους 2008

	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	48,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.