



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20 / 06 / 2018

Αριθμός απόφασης: 3084

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **20.02.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή

Της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ , που εδρεύει στο , στην οδό αρ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

κατά της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011),

κατά της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011 ,

κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στις Αμοιβές κ.λπ. Τρίτων έτους 2011,

κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελευθερίων Επαγγελματιών έτους 2011,

κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016,

κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011,

κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017.

Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.02.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

- 1) με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011) καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 14.410,22 Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 17.292,26 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 31.702,48 Ευρώ.
- 2) με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 3.750,00 Ευρώ πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 750,00 Ευρώ πλέον προσθέτων τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ύψους 4.500,00 Ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 900,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.900,00 Ευρώ.
- 3) με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στις Αμοιβές κ.λπ. Τρίτων έτους 2011 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 616,47 Ευρώ πλέον διαφοράς εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 123,29 Ευρώ πλέον προσθέτων τελών χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ύψους 739,76 Ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 147,94 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.627,48 Ευρώ.
- 4) με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελευθερίων Επαγγελματιών έτους 2011 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 4.275,00 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 5.130,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.405,00 Ευρώ.

- 5) με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 100,00 Ευρώ.
- 6) με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ύψους 3.900,00 Ευρώ.
- 7) με την υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 500,00 Ευρώ.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 29.12.2017 αντιστοίχων εκθέσεων α. μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β. μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου, γ. μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ελευθέρων επαγγελμάτων, δ. μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας αμοιβών τρίτων, ε. ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. κατόπιν της ακόλουθης εντολής ελέγχου με αριθμό/2015 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 19.01.2018 .

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αρ./2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τελών χαρτοσήμου για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009 – 31.12.2009 και 01.01.2011 – 31.12.2011. Εστάλη με το αρ.πρωτ...../2017 Διαβιβαστικό, συστημένα, στη δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ.), μετά των εκδοθεισών δυνάμει αυτού προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών και προστίμων. Στη συνέχεια, στις 07-12-2017 κοινοποιήθηκε το υπ. αριθμ./2017 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 του Κ.Φ.Δ.), μετά της δυνάμει αυτού προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από Ελευθέρια Επαγγέλματα . Σε απάντηση των ανωτέρω υπεβλήθη το υπ' αριθμ. πρωτ./2017 Υπόμνημά από την Προσφεύγουσα προς τη Φορολογική Αρχή.

Ο έλεγχος, λόγω των διαπιστωθεισών παραβάσεων του Π.Δ.186/92 περί Κ.Β.Σ. , ήτοι: α) μη τήρησης Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού κατά παράβαση του άρθρου 27 §1 του Π.Δ.186/92, β) μη τήρησης του Μητρώου Μαθητών σε πέντε (5) Υποκαταστήματά της, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ.4 περ.β και του άρθρου 19 παρ.1 Α περ.ζ του Π.Δ.186/92 και γ) μη προσκόμισης κάποιων εκ των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οι οποίες είναι **ουσιαστικές** και επηρεάζουν το κύρος των Βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), έκρινε **για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία ανακριβή**, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα **εξωλογιστικά**.

Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' (β) του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού υπολείπονταν των λογιστικά προσδιορισθέντων καθαρών κερδών, ως τελικά καθαρά κέρδη λήφθησαν τα λογιστικώς προσδιορισθέντα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα της αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι είχε παύσει η ισχύς της εντολής ελέγχου, διότι είχε παρέλθει η διάρκεια της, επικαλείται το άρθρο 25§1 στοιχ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την νομολογία (βλ. ΣτΕ 1527/2001, ΣτΕ 65/2002, ΣτΕ 1578/2002),

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για τη χρήση 2011 καθώς δεν κοινοποιήθηκαν οι υπ' αριθμ...../2017,/2017,/2017 και/2017 καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής έως 31-12-2017 και ως εκ τούτου αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών σχετικά με τεκμαρτούς τόκους και έξοδα ταξιδίων εσωτερικού.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφοράς τελών χαρτοσήμου δανείου.

5^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

6^{ος} Λόγος Προσφυγής: Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στο Υπόμνημα της την 02.04.2018 με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018 ΕΜ, επικαλείται καταβολή των παρακρατηθέντων φόρων από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών του 5ου και 6ου διμήνου 2011.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η έκδοση των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 23 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

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

Η περίπτωση α', όπως έχει συμπληρωθεί με το άρθρο 45 παρ. 3 ν.4223/2013 ΦΕΚ Α 287, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 40 παρ. 9 ν.4410/2016 ΦΕΚ Α 141/3.8.2016».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 & 4 του άρθ. 25 του ν. 4174/2013 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις», ορίζεται ότι: « 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτοπίου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτό όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- Τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- Το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- Τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος της φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- Τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- Το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος κατά περίπτωση.

4. Η διάρκεια του επιτοπίου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) μήνες ακόμη είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή από τον έλεγχο εστάλη η με αρ.πρωτ./2016 Πρόσκληση προς την προσφεύγουσα όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου σε πέντε (5) ημέρες τα τηρηθέντα Βιβλία και στοιχεία της για τις ελεγχόμενες χρήσεις, με συστημένη επιστολή (αριθμό RE..... GR) στην έδρα της, η οποία επεστράφη ως αζήτητη. Ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα έδρα και διαπίστωσε ότι δε στεγαζόταν σε αυτή πλέον η επιχείρηση. Στη συνέχεια, κατόπιν επικοινωνίας, ο λογιστής της επιχείρησης, τους ενημέρωσε ότι η έδρα της επιχείρησης είναι πλέον στο Υποκατάστημα της Θεσσαλονίκης, επί της οδού αρ..... Μετά από μεγάλο διάστημα προσκομίστηκαν από το λογιστή ορισμένα από τα τηρηθέντα Βιβλία και φορολογικά Στοιχεία, τα οποία του αποστέλλονταν από τη Θεσσαλονίκη. Γιαυτό κρίθηκε αναγκαίο από τη φορολογική διοίκηση, η παράταση της διάρκειας της εντολής ελέγχου. Εκδόθηκε η με αρ...../2017 εντολή, με πρώτη παράταση μέχρι τις 23/09/2017 και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αρ./2017 εντολή με δεύτερη παράταση μέχρι τις 23/03/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 25 του Ν.4174/13.

Η ανωτέρω εντολή με τις μετέπειτα παρατάσεις της επιδείχθηκαν στον λογιστή και εξουσιοδοτημένο από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου. 25 του Ν.4174/13.

Επειδή η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται από την συνεργασία με τον ελεγχόμενο, τον όγκο των δεδομένων και το πλήθος των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργηθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, ο έλεγχος διενεργήθηκε εντός της ορισθείσας δεύτερης παράτασης και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αβάσιμα και δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για τη χρήση 2011 καθώς δεν κοινοποιήθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις έως 31-12-2017.

Επειδή σύμφωνα με το αρθρο 36 παρ.1 του Ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013, οι 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, όσον αφορά επίσης το θέμα της παραγραφής στη φορολογία χαρτοσήμου, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών Δικαστηρίων, ελλείψει σχετικής διάταξης στον Κώδικα Χαρτοσήμου, η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου του Π.Δ. της 28 Ιουλίου 1931 και για την υπέρ Ο.Γ.Α, κοινωνική εισφορά του ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου, υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά και με την **Απόφαση ΣτΕ 2579/1998, τμήμα Β'**, ότι: «.....**8.** 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.

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της χρήσης 2011, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών σχετικά με τεκμαρτούς τόκους δανείων.

Επειδή με το άρθρο 12 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«**1.**Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Επειδή με το άρθρο 13, ορίζεται ότι:

Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθ. 12 τέλος υπόκεινται:

«**1. α.** Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια 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.

Εξαιρούνται:».

β) εφ' όσον η σύμβασις δεν συνήφθη εγγράφως υπόκειται εις το αναλογικόν τέλος η εγγράφως καταρτιζομένη εξόφλησις αυτής ή η σχετική προς την σύμβασιν έγγραφος απόδειξις.»

Επειδή με την παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«γ) Εδάφιο πρώτο»

Εδάφιο δεύτερο. 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 περίπτωσιν, 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 διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εδάφιο τρίτο.»

Εδάφιο τέταρτο. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων 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) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα, διαφορές τελών χαρτοσήμου, ως οι κατωτέρω πίνακες:

Λ.33.95.00.00.03						
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤ.	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΧΑΡ/ΜΟ 2%	ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΧΑΡ/ΜΟ 3%	ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	ΧΡΤ	ΟΓΑ ΧΡΤ.
125.000,00	2.500,00	500,00	3.750,00	750,00	1.250,00	250,00

ΛΟ/ΣΜΟΣ 33.95.00.00.04						
	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤ.	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΧΑΡ/ΜΟ 2%	ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΧΑΡ/ΜΟ 3%	ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ 20%	ΧΡΤ	ΟΓΑ ΧΡΤ.
250.000,00	5.000,00	1.000,00	7.500,00	1.500,00	2.500,00	500,00

Επειδή σύμφωνα με την από 29-12-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου, λόγω διαπιστωθείσας ανακρίβειας στις υποβληθείσες βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 δηλώσεις τελών χαρτοσήμου.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι ως άνω εγγραφές αφορούν σε δάνειο και υπόκεινται σε αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου με συντελεστή (3%) και όχι (2%), συντελεστής που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό των τελών χαρτοσήμου βάσει των ως άνω δηλώσεων και ως εκ τούτου καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά.

Επειδή ο έλεγχος αναφέρεται στις κάτωθι εγγραφές από τα βιβλία της προσφεύγουσας:

ΛΟ/ΣΜΟΣ 33.95.00.00.03 (τρίτος).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
14/10/2011	ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	125.000,00	0,00	125.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	125.000,00		125.000,00

(προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο των 125.000,00 €)

ΛΟ/ΣΜΟΣ 33.95.00.00.04 (τρίτος- μισθωτός της ελεγχόμενης)

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
14/10/2011	ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	250.000,00	0,00	250.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	250.000,00		250.000,00

(προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο των 250.000,00 €).

(Όσον αφορά τον – εταίρο της ελεγχόμενης – πρόεδρος Δ.Σ, δεν προέκυψαν διαφορές κατά τον έλεγχο)

Επειδή σύμφωνα με αποφάσεις του ΣτΕ 314/1987, 865/1991, 2805/1994 κ.α., δεν επιτρέπεται να συναχθεί ότι η σύμβαση του δανείου συνομολογήθηκε από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Επειδή για την υπαγωγή δανείου στο τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά την σύσταση ή την εξόφληση δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, στους ως άνω λογαριασμούς, ως αιτιολογία της από 14-10-2011 εγγραφής αναγράφεται: «ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ».

Επειδή, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, στα βιβλία της επιχείρησης δεν υπάρχει ρητή αναγραφή της λέξης «δάνειο» ώστε να δημιουργείται υποχρέωση για καταβολή τέλους χαρτοσήμου 3% και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί εσφαλμένου καταλογισμού διαφοράς τελών χαρτοσήμου γίνονται δεκτοί.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος κα εσφαλμένος ο καταλογισμός τεκμαρτών τόκων από δάνεια.

Επειδή, στη χρήση αυτή προσδιορίστηκε επίσης από τον έλεγχο εισόδημα από τόκους δανείων κατ' άρθ. 25 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, ποσού 45.975,15€.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα ποσά των τόκων που προσδιορίστηκαν και λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες εμφανίζονται συνοπτικά στον κατωτέρω πίνακα, ανά χρήση και ανά δανειολήπτη. (σελ. 18 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

.....		42.327,66
910.000,00*4,56% από 01/01/2011 έως 13/10/2011	32.514,67	
1.035.000,00*4,61% από 14/10/2011 έως 06/11/2011	3.137,33	
980.000,00*4,61% από 07/11/2011 έως 13/12/2011	4.455,91	
925.000,00*4,61% από 14/12/11 έως 31/12/2011	2.219,75	
.....		1.215,83
125.000,00*4,61% από 14/11/2011 έως 31/12/2011	1.215,83	
.....		2.431,66
250.000,00*4,61% από 14/11/2011 έως 31/12/2011	2.431,66	
ΣΥΝΟΛΟ		45.975,15

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3.του άρθ. 25 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. ».

Επειδή, ο ανωτέρω νόμος, προβλέπει την επιβολή ελάχιστου επιτοκίου, ίσου με αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά την σύναψη δανείου.

Επειδή από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή ατόκως.

Επειδή ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του και τις υποβληθείσες βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016 δηλώσεις απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931-Κ.Ν.Τ.Χ.) έκανε δεκτά τα ως άνω στοιχεία και καταλόγισε τούς αναλογούντες τόκους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3.του άρθρ. 25 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, όμως σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω περίπτωσης που αφορούσε τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου, οι κάτωθι εγγραφές:

.....
125.000,00
.....
125.000,00
.....
250.000,00

δεν αφορούν σε δάνεια και ως εκ τούτου, το εισόδημα από κινητές αξίες βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

.....	
910.000,00 * 4,56% από 01/01/2011 έως 13/10/2011	32.514,67
910.000,00*4,61% από 14/10/2011 έως 06/11/2011	2.680,13
855.000,00 *4,61% από 07/11/2011 έως 13/12/2011	3.941,55
800,000,00*4,61% από 14/12/2011 έως 31/12/2011	1.632,20
ΣΥΝΟΛΟ	40.768,55

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται μερικώς δεκτοί.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός λογιστικών διαφορών σχετικά με τα έξοδα ταξιδίων.

Επειδή με την ΠΟΛ **1036/2006** παρασχέθηκαν οι ακόλουθες ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 24, 25, 26, 36, 37, 39 και 40 του Ν. 3427/27.12.2005 (ΦΕΚ 312 Α') που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων:

«ΑΡΘΡΟ 24 - Δαπάνες επιχειρήσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστέθηκαν οι περιπτώσεις σ', τ', υ', φ', χ', ψ' και ω' στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., με τις οποίες καθιερώνονται νέες περιπτώσεις δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα:

α. Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

.....

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις

συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου.».

Επειδή οι προϋποθέσεις για την έκπτωση μιας επιχειρηματικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, είναι οι εξής: 1) να είναι πραγματική, 2) να είναι παραγωγική για την επιχείρηση και όχι για τον επιχειρηματία, 3) να προβλέπεται από διάταξη νόμου, 4) να είναι βέβαιη, εκκαθαρισμένη και δεδουλευμένη, 5) να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, 6) να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και 7) να καλύπτεται με νόμιμα δικαιολογητικά.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή ικανοποιητικά αποδεικτικά στοιχεία (τα εισιτήρια κ.α.) και για τους αναγραφόμενους στις προσκομισθείσες στον έλεγχο Αποδείξεις Πώλησης εισιτηρίων προορισμούς, όπως Βοστώνη και Σαντορίνη, δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα ότι συνδέονται με την ασκούμενη δραστηριότητά της και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπόμνημά της ισχυρίζεται ότι αποδόθηκαν οι παρακρατούμενοι φόροι 20% στις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για το 5^ο και 6^ο δίμηνο του 2011 και ότι εσφαλμένως της καταλογίστηκαν οι φόροι αυτοί.

Επειδή ο έλεγχος δεν διαπίστωσε την μη υποβολή των ως άνω δηλώσεων, αλλά την ανακριβή υποβολή αυτών, ως κατωτέρω:

ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΑΜΟΙΒΕΣ	ΦΟΡΟΣ	ΑΜΟΙΒΕΣ	ΦΟΡΟΣ	ΑΜΟΙΒΕΣ	ΦΟΡΟΣ
51.362,45	10.272,49	72.737,45	14.547,49	21.365,00	4.275,00

επί της οποίας ανακρίβειας δεν προβάλλονται ισχυρισμοί. Συνεπώς αποδεχόμεθα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ελευθερίων επαγγελματιών, οι οποίες είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία

θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «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».

Με τις δε διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1003/2018 με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣτΕ» .

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./20.02.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, **ως ακολούθως:**

Επί της υπ' αριθ./**2017** Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καθαρά κέρδη	561.068,59	561.068,59

Πλέον έσοδα από τεκμαρτούς τόκους αρ.25§3 του Ν.2238/94	45.975,15	40768,55
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	6.061,21	6.061,21
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	11.665,76	11.665,76
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	624.770,71	619.564,11

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ Κ.Α.Π.				Π Ο Σ Α			
				Δήλωσης	Ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός)	Επανεξέτασης	Διαφορά
	Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά			567.129,80	624.770,71	619.564,11	52.434,31
(α)	Φόρος που αναλογεί	25%		141.782,45	156.192,68	154.891,03	13.108,58
(β)	Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%					
(γ)	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν. 3908/2011 (λογω πραγματ. Επενδύσεων)						
(δ)	Μισθώματα για χρήση ακινήτου (ν. 4030/2011. άρθρα 43 § Β2, 44 §Β2)						
(ε)	Δαπάνη αποκατ-σης ακινήτων & διατηρητέων (ν.4030/2011, άρθρα 43 & 44)						
(στ)	Άθροισμα (α+β) - (γ+δ+ε)			141.782,45	156.192,68	154.891,03	13.108,58
(ζ)	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε						
(η)	Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')			118.604,40	118.604,40	118.604,40	
(θ)	Πιστωτικό ποσό προηγ. χρήσεων (§ 6 άρθρου 3 ν. 4046/2012)						
(ι)	Φόρος που παρακρ/κε στα φορ. κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα						
(ια)	Φόρος αλλοδαπής και άρθρου 10 ν. 2578/1998						
(ιβ)	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004						
	Μείον ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης ΑΦΕΚ						
(ιγ)	Σύνολο (ζ+η+θ+ι+ια+ιβ)			118.604,40	118.604,40	118.604,40	
(ιδ)	Φόρος που καταβλήθηκε με βάση Α.Υ.Ο.						
(ιε)	Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιγ+ιδ+ιδ,1-στ)						
(ιστ)	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (στ-ιγ-ιδ+ιδ,1)			23.178,05	37.588,28	36.286,63	13.108,58
	ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ						
(ιζ)	Προκαταβολή φόρου						
(ιη)	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%					
(ιθ)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%					
(κ)	Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου						
(κα)	Πρόσθετα τέλη χαρτ. λόγω εκπροθ. & εισφορά υπέρ ΟΓΑ						
(κβ)	Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	60	μήνες				
	επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας	2%	120%		15.730,29		
	Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		50%			6.554,29	6.554,29
	Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%					5.167,40	5.167,40
(κγ)	Πρόσθετα τέλη 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας		120%				
(κδ)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ.		120%				
(κε)	Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)						
(κστ)	Τέλος επιτηδεύματος ν. 3986/2011						
(κζ)	Άθροισμα (ιστ έως κστ)			23.178,05	53.318,57	48.008,32	24.830,27
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κζ - ιε)			23.178,05	53.318,57	48.008,32	24.830,27
	Πιστωτικό ποσό (ιε-κζ)						
(κη)	Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της § 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012						
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ιε-κζ-κη)						
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			23.178,05	53.318,57	48.008,32	24.830,27

Επί της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	500.000,00	500.000,00	500.000,00	0,00
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	7.500,00	11.250,00	7.500,00	0,00
ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	1.500,00	2.250,00	1.500,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ / ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		4.500,00		
ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ ΣΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		900,00		
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25% ΕΠΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ			0,00	0,00

Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%			0,00	0,00
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25% ΕΠΙ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ			0,00	0,00
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%			0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	9.000,00	18.900,00	9.000,00	0,00

Επί της της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στις Αμοιβές από Ελευθέρια Επαγγέλματα έτους 2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα	10.272,49	4.275,00	4.275,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας Ν.2523/97 αρ.1		5.130,00	0,00
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 25%		0,00	1.068,75
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%		0,00	1.685,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.272,49	9.405,00 €	7.028,96 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 5.130,00 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.068,75 + 1.654,00) 2.722,75€. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

Επί της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Τρίτων έτους 2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΤΡΙΤΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου αμοιβών τρίτων	34.266,98	34.266,98
Διαφορά στα Τέλη χαρτοσήμου	616,47	616,47
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	123,29	123,29
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας / μη υποβολής	739,76	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	147,94	0,00
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	0,00	308,24
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 54 μ. =39,42%	0,00	243,01

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		61,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.627,46 €	1.352,66 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 739,76 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (308,24 + 238,51) 546,75 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

Επί της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό προστίμου: 100,00 €

Επί της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό προστίμου: 3.900,00 €

Επί της υπ' αριθμ./2017 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό προστίμου: 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.