



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2815

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και διακριτικό τίτλο «.....» Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ./**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ’ αριθ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 399.358,63 €, πλέον 447.281,67 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 846.640,30 €.

2) Με την υπ’ αριθ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 113.752,69 €, και ποσό ΟΓΑ χαρτοσήμου 22.750,54 €, πλέον 136.503,23 € και 27.300,65 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας αντίστοιχα), και συνολικά 300.307,10 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και φπα, που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994 & 23-25 & 66 Ν. 4174/13 και των Α.Υ.Ο. 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, και ειδικότερα
 - 1α. ως προς τη λογιστική διαφορά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
 - 1β. ως προς τη λογιστική διαφορά αμοιβές και έξοδα δικηγόρων
 - 1γ. ως προς τη λογιστική διαφορά των ποινικών ρητρών και καταπτώσεων εγγυήσεων
2. παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου
3. παράβαση ουσιώδους τύπου – ελαττωματικότητα οριστικών πράξεων

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/21.03.2018 υπόμνημα – πρόσθετοι λόγοι, καταθέτοντας “ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗΣ” του ορκωτού ελεγκτή λογιστικής κ. με Α.Μ. ΣΟΕΛ, συνοδευόμενη με πενήντα τέσσερα (54) σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, προς επίρρωση του πορίσματος της ως άνω έκθεσης πραγματογνωμοσύνης, α) ότι οι δαπάνες του λογαριασμού των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αφορούν πραγματικές, εύλογες, συγκρίσιμες και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή και β) ότι η σχετική εγγραφή καταχώρησης με την οποία ο έλεγχος καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου, ακυρώθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο με λογιστική εγγραφή της 01.01.2016.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η διαφορά φόρου της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης 2012 προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2012			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	61.00.00.0023	αμοιβές & έξοδα δικηγόρων	44.912,62
2	64.01.0000	έξοδα ταξιδιών εσωτερικού άνευ φπα	4.054,71
3	64.02.0007	έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	22.584,99
4	64.06.98.0000	δωρεές	608,43

5	64.06.99.0023	χορηγίες	10.232,04
6	81.00.02.0000	καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών	47.950,00
7	81.00.02.0001	ρήτρες αγορών ενδοκοινοτικών	32.544,00
8	81.00.02.0023	καταπτώσεις εγγυήσεων	1.695,00
9	82.00.99.0000	έξοδα προηγούμενων χρήσεων	47.156,79
10	20.01.02.0023	ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	1.785.054,60
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.996.793,18

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές, γενικά και ειδικά για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση.

ΧΡΗΣΗ 2012			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	61.00.00.0023	αμοιβές & έξοδα δικηγόρων	44.912,62
6	81.00.02.0000	καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών	47.950,00
7	81.00.02.0001	ρήτρες αγορών ενδοκοινοτικών	32.544,00
8	81.00.02.0023	καταπτώσεις εγγυήσεων	1.695,00
10	20.01.02.0023	ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	1.785.054,60
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.912.156,22

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «20.01.02.0023 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις» 1.785.054,60 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... Η ελεγχόμενη στη **χρήση 2012** πραγματοποίησε αγορές αγαθών από ξένους οίκους που έχουν έδρα στην Ευρώπη. Τα αγαθά αποστέλλονται απευθείας στην ελεγχόμενη εταιρεία και η τιμολόγηση τους γίνεται από εταιρείες **με έδρα την Κύπρο**, (τριγωνικές συναλλαγές). Σύμφωνα με **ΠΟΛ.1225/26.10.2011** η Κύπρος αποτελεί κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς., οι ανωτέρω αγορές κατ’ αμάχητο τεκμήριο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επειδή καταβάλλονται ή οφείλονται σε νομικά πρόσωπα με έδρα την Κύπρο, των οποίων η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτα νομικά πρόσωπα. Τέλος οι τιμές των αγοραζόμενων εμπορευμάτων δεν διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές.....”.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“..... συνεπώς εισάγεται το μαχητό τεκμήριο για τις δαπάνες της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς, και ο έλεγχος με τα στοιχεία που παρουσιάστηκαν για αυτές τις “επίδικες” αγορές (συμβάσεις αγορών, τιμολόγια, συγκριτικά στοιχεία αγορών - πωλήσεων, εξοφλήσεις τιμολογίων, καταχωρήσεις στα βιβλία, δηλώσεις φπα κλπ) δεν διαπίστωσε καμία παράβαση και δεν κατέγραψε στην έκθεση ελέγχου καμία εις βάρος της επιχείρησης παρατήρηση”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α’ 151/16.09.1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 31. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ..

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

*****Οι λέξεις «,με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.», τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την περίπτωση α' της παραγράφου 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχουν εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Το τελευταίο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του ιδίου άρθρου και νόμου”.

Ακολούθως με το Ν. 4110/23.01.2013, η ως άνω παράγρ. 1 περ. γ του άρθρ. 31 διαμορφώθηκε ως εξής:

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ..

*****Οι λέξεις «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικατέστησε τις λέξεις «επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.», με την παράγραφο 10 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, καταργήθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, και η κατάργησή της εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Στη συνέχεια με το Ν. 4250/26.03.2014, η ως άνω παράγρ. 1 περ. γ του άρθρ. 31 διαμορφώθηκε ως εξής:

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ..

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές”.

*****Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, επανήλθε σε ισχύ από τότε που καταργήθηκε, ήτοι για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά και μέχρι

31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 2α του άρθρου 50 του ν. 4250/2014. Οι λέξεις «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές» του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ', τέθηκαν όπως προστέθηκαν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του, ήτοι για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2β του άρθρου 50 του ν. 4250/2014.

Άρθρο 50. Ν.4250/2014 (ΦΕΚ Α' 74/26-03-2014)

“β. Στο τέλος του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. [2238/1994](#) (Α'151) από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της διάταξης προστίθενται λέξεις ως εξής: «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1135/4.10.2010**, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων του Ν. 3842/2010,

Άρθρο 11

“6. Με τις διατάξεις της περ. α' της [παραγράφου 6](#) του άρθρου αυτού τροποποιείται το πρώτο εδάφιο της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#), ώστε να γίνεται αναφορά στις διατάξεις των [άρθρων 51Α και 51Β](#) του ίδιου νόμου που προστέθηκαν με το [άρθρο 78](#) του ν. [3842/2010](#) και αφορούν στις πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κρατών μη συνεργάσιμων ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αναγνωρίζονται για έκπτωση οι δαπάνες που ρητά κατονομάζονται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των οριζόμενων από τις διατάξεις των πιο πάνω άρθρων. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. β' της [παραγράφου 6](#) του ίδιου άρθρου προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της περ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#), σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ. Με βάση τις νέες διατάξεις, το πιο πάνω κόστος αγοράς ή δαπάνη της ημεδαπής επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν καταβάλλεται ή οφείλεται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές). Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι οι νέες διατάξεις δεν αναφέρονται στις τριγωνικές συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός της χώρας μας ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο σε αυτές που μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο [άρθρο 51Α](#) του ν. [2238/1994](#) (σχετ. το [Δ12Β/1098722/ΕΞ2010/26.7.2010](#) έγγραφό μας).

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την [παρ. 14](#) του άρθρου αυτού, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου **Άρθρου 51Α. Ορισμοί** του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

***** Το άρθρο 51Α τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 1-1-2010, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

“7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις

διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.

***** Η φράση «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» τέθηκε όπως αντικατέστησε την φράση «κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου» σύμφωνα με την παράγραφο 1Γ του άρθρου 13 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011”.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 51B](#) του ν. [2238/1994](#), όπως προστέθηκε με την [παρ.1 του άρθρου 78](#) του ν. [3842/2010](#) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου από 1.1.2010, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (το **μαχητό τεκμήριο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 3943/2011** και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από τότε που ίσχυσε το άρθρο 51 B).

Τα ανωτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1225/26.10.2011** δόθηκαν οδηγίες για την για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 3943/2011

Άρθρο 13 Πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών

“2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της [παραγράφου 1](#) του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η [παράγραφος 7 του άρθρου 51A](#) του ν. [2238/1994](#), σχετικά με τον ορισμό των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θεωρείται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της [παρ. 7 του άρθρου 51A](#) του ν. [2238/1994](#), εκείνο το κράτος, στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα.

Δηλαδή, προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με τις νέες διατάξεις θεωρείται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς το κράτος εκείνο που έχει συντελεστή φορολογίας νομικού προσώπου κάτω από 14,4% (24% χ 60%) για τη χρήση 2010 ή κάτω από 12% (20% χ 60%) για τη χρήση 2011 και μετά. Επισημαίνεται, ότι σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση θα πρέπει να γίνεται μεταξύ των συντελεστών φορολογίας που ορίζονται από την ελληνική νομοθεσία και τη νομοθεσία του άλλου κράτους και όχι με βάση τους πραγματικούς συντελεστές φορολογίας που προκύπτουν μετά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας της κάθε χώρας (μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων, σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών, κλπ.).

Ειδικά για την Κύπρο διευκρινίζεται, ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος Κύπρου, δεν συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου, παρά το γεγονός ότι η υπόψη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια, η εισφορά αυτή δεν θα πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της Κύπρου (10%), για τους σκοπούς του [άρθρου 51A](#) του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

3. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 2](#) του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η [παραγράφος 1 του άρθρου 51B](#) του ν. [2238/1994](#), σχετικά με την μη αναγνώριση των δαπανών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, των τόκων, δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος μη συνεργάσιμο. Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές με εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε κράτη μη συνεργάσιμα, να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικής και συνήθους συναλλαγής, προκειμένου να αναγνωρισθούν οι σχετικές δαπάνες τους (μαχητό τεκμήριο), όπως συμβαίνει και με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται με κράτη με προνομιακά φορολογικό καθεστώς.

Σημειώνεται ότι για τις συναλλαγές με τα τελευταία αυτά κράτη, το μαχητό τεκμήριο είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις του ν. [3842/2010](#).

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι δαπάνες που αφορούν σε συναλλαγές με κράτη μη συνεργάσιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ή το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Για την απόδειξη του μαχητού αυτού τεκμηρίου, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κλπ.).

Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της [παρ. 16 του άρθρου 8](#) του ν. [1882/1990](#) (τριμηνιαίες καταστάσεις),

- καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (τελωνειακά έγγραφα) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου).

β) η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί,

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική. Για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται δαπάνη διαφήμισης, είτε στο σύνολο της, είτε το μέρος αυτής που δεν αφορά στην Ελλάδα (π.χ. δαπάνη ελαστικών αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κίνηση πάνω σε πάγο, είδος τροφίμων ή ποτών που δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, κλπ.).

Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

α) οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, συνεργάσιμων χωρών. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση.

Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κλπ.),

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο κράτος (π.χ. Μαλαισία, Μαυρίκιο, κλπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά),

γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το μη συνεργάσιμο κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση”.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα, από 01.01.2012 και μετά αγοράζει εμπορεύσιμα αγαθά από επιχειρήσεις με έδρα κράτη μη συνεργαζόμενα στο φορολογικό τομέα ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς των οποίων η δραστηριότητα εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση των συναλλαγών και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο. (περ. γ παρ. 1 άρθρου 31 Ν. 2238/94 όπως ισχύει).

Ειδικότερα στη **χρήση 2012**, πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από ξένους οίκους που έχουν έδρα στην Ευρώπη, αλλά και σε τρίτες χώρες. Τα εμπορεύματα αποστέλλονται απευθείας στην προσφεύγουσα εταιρεία και η τιμολόγηση τους γίνεται από εταιρείες **με έδρα την Κύπρο**, (τριγωνικές συναλλαγές).

Επειδή, περαιτέρω με το αριθμ. πρωτ.: **Δ12Β/1158371/ΕΞ18.11.2011 Φορολογική μεταχείριση τριγωνικών συναλλαγών όταν μεσολαβεί εταιρία με έδρα στην Κύπρο**

“4. Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της [παρ. 1 του άρθρου 51Β](#) του Κ.Φ.Ε., οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ή το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, **εκτός αν ο ενδιαφερόμενος (φορολογούμενος) αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο).**

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με την [παρ. 2](#) του ίδιου άρθρου, και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) Κ.Φ.Ε., ως ειδικότερες, κατισχύουν των διατάξεων του [άρθρου 51 Β](#). Κατά συνέπεια, επίκληση του μαχητού τεκμηρίου δεν μπορεί να γίνει σε κάθε περίπτωση που πραγματοποιείται δαπάνη αγοράς αγαθών από εταιρία με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, αλλά μόνον όταν τα αγαθά παραδίδονται από την εταιρία αυτή, η οποία και τιμολογεί τη συγκεκριμένη συναλλαγή (απευθείας αγορά). Όταν τα αγαθά παραδίδονται από άλλη εταιρία από αυτή που τα τιμολογεί (τριγωνική συναλλαγή), έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της περ γ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) Κ.Φ.Ε., στις οποίες δεν γίνεται καμία αναφορά στο μαχητό τεκμήριο.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι όταν ελληνική επιχείρηση αγοράζει προϊόντα από γερμανική εταιρία, τα οποία όμως τιμολογούνται από επιχείρηση της Κύπρου, η δαπάνη αγοράς των προϊόντων αυτών δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) Κ.Φ.Ε., καθόσον πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή στην οποία μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτος με προνομιακό - φορολογικό καθεστώς.

Επίσης, η ελληνική επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι η δαπάνη αυτή αφορά σε πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, προκειμένου να αναγνωρισθεί για έκπτωση (μαχητό τεκμήριο), ως μη προβλεπόμενη η δυνατότητα αυτή από το νόμο”.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, για τις επίδικες αγορές ύψους 1.785.054,60 €, δεν μπορεί να γίνει επίκληση του μαχητού τεκμηρίου, διότι τα εμπορεύματα (φωτοβολταϊκά πάνελ) παραδίδονται από άλλη εταιρεία (GERMANIA) από αυτή που τα τιμολογεί (ΚΥΠΡΟΣ) και στη περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε., καθώς, ως ειδικότερες, κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 51B του Ν.2238/94, και στις οποίες δεν γίνεται καμία αναφορά στο μαχητό τεκμήριο.

Κατά συνέπεια οι ως άνω αγορές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή καταβάλλονται ή οφείλονται σε νομικά πρόσωπα με έδρα τη Κύπρο, των οποίων η δραστηριότητα για τις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή των και μόνο, αφού η παράδοση των ως άνω εμπορευμάτων διενεργήθηκε από τρίτη χώρα {τριγωνική συναλλαγή}.

Άλλωστε οι τιμές των συγκεκριμένων φωτοβολταϊκών πάνελ διαφόρων τύπων (.....), δεν διαμορφώνονται σε χρηματιστήριο εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές, όπως προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις ως προϋπόθεση για την αναγνώριση αυτού του είδους των δαπανών για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εκάστοτε επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, τόσο στην ενδικοφανή της προσφυγή όσο και στο υπόμνημά της, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «61.00.00.0023 Αμοιβές και Έξοδα δικηγόρων» 44.912,62 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι "..... Πρόκειται για παραστατικά στα οποία δεν περιγράφονται επαρκώς οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν στην ελεγχόμενη, ούτε η βάση σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε το κόστος των προσφερθεισών υπηρεσιών. Δεν επιδείχθηκαν συμβάσεις του άρθρου 8 παράγραφος 16 του Ν. 1882/90, κατατεθειμένες στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (μεμονωμένα ή μέσω των τριμηνιαίων συμβάσεων) που να καθορίζουν το ύψος των αμοιβών που θα χορηγηθούν και για ποιες συγκεκριμένες υπηρεσίες έτσι ώστε να μπορεί να ελεγχθεί το ύψος και η παραγωγικότητα των δαπανών. Επειδή στα παραστατικά δεν υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν και υπάρχει αδυναμία ελέγχου της παραγωγικότητάς τους, οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση"

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

"..... παραδόθηκαν όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία ήταν ικανά προκειμένου ο έλεγχος να δεχτεί τις δαπάνες ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, η δε επικαλούμενη αιτιολογία από τον έλεγχο περί μη υπάρξεως συμβάσεως είναι προσχηματική και παρελκυστική. Η σύνταξη συμβάσεως δεν οδηγεί αυτόματα στη μη αναγνώριση της δαπάνης καθότι ο έλεγχος είναι εξοπλισμένος από την πολιτεία με όλα εκείνα τα εφόδια (διατάξεις του Π.δ. 186/92 ΚΒΣ και ν. 2238/94) και δύναται να διαπιστώσει και μέσω διασταυρωτικών ελέγχων και λοιπών διαδικασιών μέσω τρίτων υπηρεσιών το εύλογο ή μη ύψος των επίδικων δαπανών..... ο έλεγχος αναιτιολόγητα καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά....."

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 13. Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

"1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση....."

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του.....

3.Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.....”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.280/26.10.1987** Περιεχόμενο αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ελεύθερων επαγγελματιών **Υπ. Οικ. Σ. 3218/ΠΟΛ.280/26.10.1987**

Περιεχόμενο αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ελεύθερων επαγγελματιών

“1. Όποιος ασκεί ελεύθεριο επάγγελμα απ’ αυτά που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ. 3323/1955 “Περί Φορολογίας του εισοδήματος” (γιατροί, δικηγόροι κ.λπ.), υποχρεούται για κάθε επαγγελματική του είσπραξη να εκδίδει σε κάθε περίπτωση θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 13 του Π.Δ. 99/77, οι οποίες είναι διάφορες από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ιδίου Π.Δ. και αναφέρονται σε υποχρεώσεις άλλων επιτηδευματιών.

2. Με βάση τις πιο πάνω ισχύουσες διατάξεις (παρ. 12 άρθρου 13 Κ.Φ.Σ.) στις θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ελεύθερων επαγγελματιών αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του πελάτη, η αμοιβή ολογράφως και αριθμητικώς και οι τυχόν εισπραττόμενες δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό του πελάτη, κατά τον ίδιο τρόπο αλλά συγκεντρωτικά.

3. Συνεπώς, από τα προαναφερθέντα προκύπτει σαφώς ότι στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ελεύθερων επαγγελματιών (άρθρ. 13 παρ. 12 Κ.Φ.Σ.) δεν απαιτείται και η αναγραφή του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας”.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. **1050354/66/19.5.2009** Υποχρέωση αναγραφής του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών – Είδος παράβασης για μη διαφύλαξη δικαιολογητικών εγγραφής

“.....1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (**Π.Δ. 186/1992**), όπως ισχύουν, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ’ αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του.

2. Από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι στις αποδείξεις αυτές δεν αναγράφεται το είδος της υπηρεσίας που παρέχεται (σχετική είναι και η εγκύκλιος Σ 3218/270/**ΠΟΛ.280/26.10.1987** η οποία εξακολουθεί να ισχύει).....”

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος , του Ν. 2238/1994ορίζουν, ότι:

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:....”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1005/14.1.2005** Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

“8. **Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων** για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. α’)”

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **17 του ν. 2690/1999** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου”.

Επειδή, από την 19.12.2017 οικία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν προκύπτει το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών στις υπό κρίση Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε συνδυασμό δε, με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ότι, στις ΑΠΥ δεν απαιτείται να αναγράφεται ο προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών επαρκώς και με ακρίβεια, η αιτιολογία των συγκεκριμένων λογιστικών διαφορών δεν στηρίζεται σε νομική βάση με σαφή διάταξη Νόμου, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή,

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά, και την ολοσχερή διαγραφή της, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «81.00.02.0000 Καταπτώσεις Εγγυήσεων-Ποινικών Ρητρών» 47.950,00 €, «81.00.02.0001 Ρήτρες αγορών Ενδοκοινοτικών» 32.544,00 €, «81.00.02.0023 Καταπτώσεις Εγγυήσεων» 1.695,00 € και συνολικά 82.189,00 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... Οι ποινικές ρήτρες , τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου κλπ , δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 31 §17 του ν 2238/94 ΠΟΛ 1052/2007 παρ 7. (1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ 1005/14-1-2005).....”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“..... στην ανωτέρω περίπτωση η ελεγχόμενη επιχείρηση εφάρμοσε την ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση του ΣτΕ αρ. 3665/1983, την οποία είναι υποχρεωμένη η ΔΙΟΙΚΗΣΗ να δεχτεί όταν τίθεται από τον διοικούμενο. Εξάλλου πρόσφατο παράδειγμα η απόφαση 1738/2017 ΣτΕ, περί παραγραφών των χρήσεων μέχρι 2010, οι οποίες υποχρεωτικά έγιναν δεκτές από τη Διοίκηση παρά του αντιθέτου

προγενέστερες εκδοθείσες εγκυκλίους από τη ΔΙΟΙΚΗΣΗ. Συνεπώς ο έλεγχος ανατιολόγητα καταλόγισε το ανωτέρω ποσό... ως λογιστική διαφορά”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, του Ν. 2238/1994 ορίζουν, ότι:

“1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

17.{18}. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της”.

*****Η παράγραφος 18 του άρθρου 31, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ν. 3522/2006 και ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου.

*****Η παράγραφος 17 του άρθρου 31 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 78 του ν. 3842/2010. Προηγούμενως αποτελούσε την παράγραφο 18.

Επειδή, ΠΟΛ.1052/15-03-07: Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Άρθρο 8 Δαπάνες επιχειρήσεων

“3..... Επιπλέον, οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου κλπ., δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Στην περίπτωση αυτή, δεν εμπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας, καθόσον με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε εκπίπτουν όλοι οι τόκοι χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας) (1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.)”.

Επειδή, οι διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 31 ν. 12238/94 ισχύουν από 01.01.2006, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω **Αποφασίζουμε**, την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **44.912,62 €** και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **1.951.880,56 €**.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2012 (οικ. έτος 2013)

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
αμοιβές & έξοδα δικηγόρων	44.912,62	44.912,62	0,00
έξοδα ταξιδιών εσωτερικού άνευ φπα	4.054,71		4.054,71
έξοδα προβολής δια λουπών μεθόδων	22.584,99		22.584,99

δωρεές	608,43		608,43
χορηγίες	10.232,04		10.232,04
καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών	47.950,00		47.950,00
ρήτρες αγορών ενδοκοινοτικών	32.544,00		32.544,00
καταπτώσεις εγγυήσεων	1.695,00		1.695,00
έξοδα προηγούμενων χρήσεων	47.156,79		47.156,79
ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	1.785.054,60		1.785.054,60
ΣΥΝΟΛΟ	1.996.793,18	44.912,62	1.951.880,56

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΝΤΧ

Επειδή, σύμφωνα με την από 19.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, για:

- Α.** ταμειακή διευκόλυνση προς συνδεδεμένη επιχείρηση
- Β.** εκχώρηση απαιτήσεων της έναντι πελάτη εσωτερικού στον προμηθευτή
- Γ.** κεφαλαιοποίηση τόκων χορηγηθέντων και ληφθέντων δανείων
- Δ.** αναδοχή χρέους,

Α. ως προς τον καταλογισμό για ταμειακή διευκόλυνση

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι «*πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών 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, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 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, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν, κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος*».

και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι, «*Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.*»

Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, , διαπιστώθηκε, ότι **έλαβε χώρα αυτοτελής πράξη χρηματικής - ταμειακής διευκόλυνσης της προσφεύγουσας προς την εταιρεία «.....»**, υπαγόμενη στις διατάξεις του άρθρου **15 § 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ.**, ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή, υπήγαγε σε αναλογικό τέλος Χαρτοσήμου **1%** πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% την αυτοτελή χρηματική - ταμειακή διευκόλυνση.

Β. ως προς τον καταλογισμό για εκχώρηση απαιτήσεων

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ. 12 του ΝΔ 3717/1957, ως σύμβαση λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών.

Επειδή, *εκχώρηση είναι η σύμβαση, δια της οποίας ο αρχικός δανειστής (εκχωρητής) μεταβιβάζει σε τρίτο (εκδοχέα) την κατά του οφειλέτη (εκχωρούμενου οφειλέτη) απαίτησή του χωρίς τη συναίνεση αυτού (του οφειλέτη) (άρθρο 455 ΑΚ).*

Επειδή, *δια της συμβάσεως εκχωρήσεως μεταβιβάζονται μόνο απαιτήσεις, ήτοι, ενοχικές αξιώσεις, είτε αυτές πηγάζουν από ενοχικό δικαίωμα, είτε από άλλο δικαίωμα. Συνεπώς, με τη σύμβαση αυτή δεν μεταβιβάζονται εμπράγματα δικαιώματα (π.χ. κυριότητα).*

Με την εκχώρηση μεταβιβάζεται η ίδια ακριβώς απαίτηση, την οποία είχε ο παλιός δανειστής, απλώς μεταβάλλεται το πρόσωπο του δανειστή. Αυτό προκύπτει από το άρθρο 462 Α.Κ., κατά το οποίο ο οφειλέτης έχει προς τον εκδοχέα τις ίδιες υποχρεώσεις τις οποίες είχε προς τον εκχωρητή. Η εκχώρηση αποτελεί τρόπο μεταβίβασης ενοχικών κυρίως δικαιωμάτων, των ενοχικών απαιτήσεων και σε μερικές περιπτώσεις και άλλων δικαιωμάτων (π.χ. δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, ευρεσιτεχνίας κ.λπ.) (Άρθρο 470 Α.Κ.). Η εκχώρηση προϋποθέτει πάντοτε σύμβαση. Εκτός από τη συμβατική αυτή εκχώρηση υπάρχει και η εκχώρηση εκ του νόμου και η εκχώρηση δυνάμει δικαστικής απόφασης.

Επειδή, η σύμβαση εκχώρησης απαίτησης, η οποία, κατά τις γενικές αρχές του κοινού δικαίου, είναι σύμβαση αναιτιώδους και ανεξάρτητη, ως εκ τούτου, από την αιτία της σχέσης, από την οποία απέρρευσε, υπόκειται, ως ίδια και αυτοτελής σύμβαση, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3 % ή 2%, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα, έστω και αν συνάπτεται σε εξόφληση άλλης σύμβασης, που είχε σημανθεί νόμιμα ή απαλλασσόταν από τα τέλη χαρτοσήμου, βάσει ειδικής διάταξη νόμου (Υπ. Οικ. Ν. 7132/1946 κατόπιν γνωμοδοτήσεως του Ν.Σ.Κ, Δ. 4439/1955, Ε. 10777/1958, Δ. 7213/1961, Τ. 8341/1965, Α. 5911/Πολ. 87/1968, Π. 5522/291/1981, Ο. 70/92/1982, Σ. 3768/611/1984, Α. 2873/134/1987, Τ. 160/47/1987, Σ. 605/98/Πολ. 44/1987, 1024409/0014/Πολ. 1063/1990, Δευτ. Φορ. Δικ. Πειρ. 666/1966).

Εννοείται, ότι το ως άνω αναλογικό τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και στην περίπτωση, κατά την οποία η σύμβαση, από την οποία απορρέει η απαίτηση, δεν έχει υπαχθεί στο νόμιμο τέλος χαρτοσήμου, κατά την κατάρτισή της, καίτοι υπάρχει τέτοια υποχρέωση από το νόμο, και τούτο, γιατί η σύμβαση εκχώρησης της απαίτησης, η οποία (απαίτηση) απορρέει από την μη υπαχθείσα σε τέλος χαρτοσήμου σύμβαση, είναι σύμβαση ίδια και αυτοτελής και ανεξάρτητη από την τελευταία αυτή σύμβαση, ήτοι, τη μη υπαχθείσα σε τέλος χαρτοσήμου.

Στο ως άνω αναλογικό τέλος 3% ή 2% των γενικών διατάξεων υπόκειται και η σύμβαση εκχώρησης απαίτησης, που απορρέει (η απαίτηση) από σύμβαση ή σχέση, η οποία υπάγεται στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον, στην προκειμένη περίπτωση, η σύμβαση της εκχώρησης είναι σύμβαση ίδια και αυτοτελής και ανεξάρτητη από την σύμβαση ή σχέση, που έχει υπαχθεί στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας. Σημειώνεται, ότι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 9 του Ν. 1882/1990 δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση (Υπ. Οικ. 1024409/1298/0014/Πολ. 1063/1990) (Ρέππας σελ 296 έκδοση 2010).

Το αναλογικό τέλος 3% ή 2% οφείλεται, εφόσον για την εκχώρηση της απαίτησης καταρτίζεται σύμβαση. Αν όμως αυτή επέρχεται αυτοδικαίως, βάσει ειδικής διάταξης νόμου, χωρίς δηλαδή κατάρτιση σύμβαση εκχώρησης, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου. (ΥΠΟΙΚ. Λ. 11362/1074/71)

Το τέλος χαρτοσήμου οφείλεται και μετά την 01.01.87, καθόσον η σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων δεν αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. (ΥΠΟΙΚ. Σ. 605/98/ΠΟΛ. 44/1987.)

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στη χρηματική αξία της εκχωρούμενης απαίτησης, που διαλαμβάνεται στο έγγραφο, και όχι το συνολολογούμενο προς εκχώρηση τίμημα (εάν αυτό είναι μικρότερο), καθόσον αντικείμενο της εκχώρησης είναι το εκχωρούμενο ποσό και όχι το καταβαλλόμενο τίμημα. (ΥΠΟΙΚ. Γ. 906/300/1988). Σε περίπτωση που η εκχωρούμενη απαίτηση είναι απροσδιόριστης αξίας (π.χ. εκχώρηση μισθωμάτων τα οποία συνίστανται σε ποσοστό επί της ασκούμενης στο μίσθιο επιχείρησης) το τέλος υπολογίζεται στο συμβατικό τίμημα και αν κατά την είσπραξη η εκχώρηση διαπιστωθεί ότι ήταν ανώτερη θα καταβληθεί επί της διαφοράς αναλογικό τέλος. Σε περίπτωση που δεν συνολολογείται τίμημα προς εκχώρηση του απροσδιόριστου δικαιώματος, το αναλογικό τέλος 3% ή 2%, κατά περίπτωση, θα καταβάλλεται κατά την εκάστοτε είσπραξη του εκχωρούμενου δικαιώματος. (ΥΠΟΙΚ. Δ. 8641/57).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε, ότι, η προσφεύγουσα **εκχώρησε τις απαιτήσεις** της έναντι του πελάτη εσωτερικού «.....» ύψους 88.778,80 € στον προμηθευτή της

«.....», ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή, υπήγαγε σε αναλογικό τέλος Χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% την ως άνω εκχώρηση απαίτησης.

Γ. ως προς τον καταλογισμό για κεφαλαιοποίηση τόκων χορηγηθέντων και ληφθέντων δανείων

Επειδή, τόκος είναι ποσότητα χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων, την οποία δικαιούται να απαιτήσει ο δανειστής από τον οφειλέτη, ως αντάλλαγμα της στέρησης της απόλαυσης χρημάτων ή ομοίων αντικαταστατών πραγμάτων (κεφάλαιο), για ορισμένο χρόνο, με βάση σταθερό μέτρο (επιτόκιο), που προσδιορίζεται από το νόμο ή από τη δικαιοπραξία.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. Τ. 2735/1959, Α. 28779/1422/1976, Σ. 4828/804/1976, Π. 4138/ 370/1982, Π. 5628/408/1985, Ε.359/11/1987), η κεφαλαιοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών εκ χρεολύτρων, τόκων και εξόδων δανείων αποτελεί νέα σύμβαση δανείου, η οποία υπόκειται στο οικείο, κατά περίπτωση, τέλος χαρτοσήμου, (2,4% για Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/57 (Σχετική ΥΠΟΙΚ. Τ. 2735/59).

Το τέλος αυτό θα υπολογισθεί σ' ολόκληρο το ποσό των ληξιπρόθεσμων ως άνω οφειλών εκ χρεολύτρων (κεφάλαιο εν καθυστερήσει), τόκων και εξόδων, που κεφαλαιοποιούνται (Υπ. Οικ. Α. 28779/1422/1976, Π.4138/370/1982, Α.8296/ 303/1985, κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 15ε του Κώδικα Χαρτοσήμου, το τέλος χαρτοσήμου επί των τόκων υπολογίζεται επί τη βάσει των περί του τέλους χαρτοσήμου διατάξεων της σύμβασης ή της συναλλαγής από την οποία αυτοί απέρρευσαν (Σ.τ.Ε. 848/1984, Υπ. Οικ. 1070455/5480/0014/1994).

Συνεπώς, το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου επί των τόκων επιβάλλεται στο ποσό αυτών, κατά το χρόνο της εξόφλησής τους, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, σε συνδυασμό και με τη διάταξη, που ορίζει το ποσοστό του τέλους της σύμβασης ή της συναλλαγής από την οποία αυτοί απέρρευσαν.

Ενόψει των ανωτέρω, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των τόκων, θα πρέπει να διακρίνουμε αν αυτοί απορρέουν από σύμβαση υποκείμενη σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ή από σύμβαση απαλλασσόμενη από τα τέλη χαρτοσήμου. Ειδικότερα:

1) Σύμβαση υποκείμενη σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου. Εν προκειμένω, το τέλος χαρτοσήμου επί των τόκων ποικίλλει, καθόσον αυτό ακολουθεί, κατά κανόνα, το τέλος της σύμβασης ή της συναλλαγής, από την οποία αυτοί απέρρευσαν (Σ.τ.Ε. 3535/1977).

Οι τόκοι δανείων, που συνήφθησαν μεταξύ εμπόρων, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, καθόσον και οι σχετικές δανειακές συμβάσεις υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Επειδή, οι προϋποθέσεις για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί τόκων, είναι:

α. οι τόκοι να θεωρούνται ως τόκοι, σύμφωνα με την προεκταθείσα έννοια.

β. Οι τόκοι να κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

γ. οι τόκοι να εμπίπτουν με οποιονδήποτε τρόπο, στο καθεστώς και στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας.

δ. Να λαμβάνει χώρα εξόφληση των τόκων (ΣτΕ 4877/1986).

ε. Η εξόφληση των τόκων να γίνεται στην Ελλάδα, άσχετα αν ο τόπος της κατοικίας ή της έδρας του οφειλέτη των τόκων είναι η Ελλάδα ή το εξωτερικό. (ΣτΕ 2152/1984).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε, ότι, η προσφεύγουσα σε χρέωση του λογαριασμού Γ/Λ 18.13.00.002 – «.....» κεφαλαιοποίησε τόκους χορηγηθέντων δανείων ύψους 131.755,73 € και σε πίστωση των λογαριασμών Γ/Λ 52.05.00.0000 – «.....» , κεφαλαιοποίησε τόκους ληφθέντων δανείων ύψους 1.169,86 €, ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή, υπήγαγε σε αναλογικό τέλος Χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% την ως άνω κεφαλαιοποίηση τόκων.

Δ. ως προς τον καταλογισμό για αναδοχή χρέους

Επειδή, αναδοχή χρέους είναι η δια συμβάσεως μεταξύ δανειστή και τρίτου υπεισέλευση αυτού στη μεταξύ δανειστή και οφειλέτη σχέση, είτε προς το σκοπό απαλλαγής του οφειλέτη, είτε προς δημιουργία πρόσθετης ενοχής του υποσχεθέντος.

Επειδή, αντικείμενο της σύμβασης αναδοχής χρέους μπορεί να είναι οποιοδήποτε χρέος, αρκεί αυτό να είναι ξένο, επειδή ανάληψη ίδιου χρέους δεν νοείται (Πρωτ. Καλαμ. 132/1949). Το αναλαμβανόμενο χρέος μπορεί να είναι μελλοντικό, υπό αίρεση ή προθεσμία ή επίδικο, ακόμη, δε, μπορεί να πηγάζει και από φυσική ή ατελή ενοχή (εκ παιγνίου ή στοιχήματος). Επίσης, το υφιστάμενο χρέος μπορεί να αναληφθεί είτε ολόκληρο, είτε κατά τμήμα μόνο αυτού.

Επειδή, υπό τον τίτλο «Αναδοχή χρέους» ο Αστικός Κώδικας στα άρθρα 471 και επόμενα ρυθμίζει τα παρακάτω τρία είδη αναδοχής χρέους:

α. Στερητική αναδοχή χρέους. Στερητική αναδοχή χρέους είναι η σύμβαση μεταξύ δανειστή και τρίτου (νέου οφειλέτη), με την οποία ο τρίτος (νέος οφειλέτης) αναλαμβάνει το χρέος του παλαιού οφειλέτη, σε τρόπο ώστε να απαλλάξει αυτόν από κάθε υποχρέωση έναντι του δανειστή (άρθρα 471-476 Α.Κ).

• Η στερητική αναδοχή χρέους είναι σύμβαση:

- Υποσχετική μεν ως προς τον αναδεχόμενο, εκπαιητική δε ως προς τον δανειστή, ο οποίος, δεχόμενος να απαλλαγεί ο οφειλέτης, εκποιεί, διαθέτει την απαίτησή του.

- Αναιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος της δεν επηρεάζεται από την αιτία, η οποία συνδέει τον αναδοχέα με τον παλαιό οφειλέτη. Μπορεί, όμως, να γίνει και αιτιώδης με Επαχθή ή χαριστική αιτία.

- Άτυπη, και όταν ακόμη η μεταξύ του αναδεχθέντος και του οφειλέτη αιτία, ένεκα της οποίας γίνεται η αναδοχή, απαιτεί τύπο (π.χ. δωρεά προς τον οφειλέτη).

β. Σωρευτική αναδοχή χρέους. Σωρευτική αναδοχή χρέους είναι η σύμβαση μεταξύ δανειστή και τρίτου (νέου οφειλέτη), με την οποία ο τρίτος (νέος οφειλέτης) αναλαμβάνει, έναντι του δανειστή, την υποχρέωση να καταβάλει το χρέος του παλαιού οφειλέτη, ευθυνόμενος παράλληλα με τον παλαιό οφειλέτη, χωρίς ο τελευταίος αυτός να απαλλάσσεται από το χρέος (άρθρο 477 Α.Κ).

• Η σωρευτική αναδοχή χρέους:

- Είναι σύμβαση ετεροβαρήξ, ως γεννώσα υποχρεώσεις μόνο για τον αναδεχόμενο το χρέος, χωρίς, όμως, να αποκλείεται και η επ' ανταλλάγματι αναδοχή (Πρβλ. Εφ. Αθ. 7253/1977).

- Είναι σύμβαση αναιτιώδης, μπορεί, όμως, να γίνει και αιτιώδης με επαχθή ή χαριστική αιτία.

- Ομοιάζει με την «παθητική εις ολόκληρον ενοχή», στην οποία δύο ή περισσότεροι οφειλέτες ευθύνονται, έναντι του δανειστή, για την εκπλήρωση της ίδιας παροχής.

γ. Εσωτερική αναδοχή χρέους ή υπόσχεση ελευθερώσεως. Εσωτερική αναδοχή χρέους ή υπόσχεση ελευθερώσεως είναι η σύμβαση μεταξύ του παλαιού οφειλέτη και ενός τρίτου (νέου οφειλέτη), με την οποία ο τρίτος (νέος οφειλέτης) υπόσχεται στον παλαιό οφειλέτη να καταβάλει το χρέος αυτού στον δανειστή (άρθρο 478 Α.Κ).

• Η εσωτερική αναδοχή χρέους ή υπόσχεση ελευθερώσεως είναι σύμβαση:

- Υποσχετική και κατά κανόνα άτυπη.

- Αναιτιώδης, δυνάμενη, όμως, να γίνει και αιτιώδης με επαχθή ή χαριστική αιτία (Πρωτ. Λαρ. 139/1969).

Με την ανωτέρω σύμβαση δεν επέρχεται μεταβίβαση της οφειλής, αλλά αυτή παράγει, απλώς, αποτέλεσμα μεταξύ των συμβαλλόμενων.

• Επί της ανωτέρω συμβάσεως και σύμφωνα με τον ερμηνευτικό κανόνα του άρθρου 478 του Αστικού Κώδικα, ο δανειστής, κατ' αρχήν, δεν αποκτά ανένα δικαίωμα κατά τρίτου. Μόνο ο οφειλέτης μπορεί να Εξαναγκάσει τον τρίτο προς εκπλήρωση της παροχής.

Επειδή, α. Η στερητική και η σωρευτική αναδοχή χρέους, ως ίδια, ανεξάρτητη και αυτοτελής σύμβαση, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3 ή 2, κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13 παρ. Ια ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα (Υπ. Οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/1957, Ε. 12513/400/1987, Γνωμ. Ν.Σ.Κ ανακοινωθείσα με το υπ' αριθ. 2220/Γ. 963/1948 έγγραφο του Νομ. Συμβούλου Υπ. Οικονομικών).

Επίσης, στο ίδιο ως άνω τέλος χαρτοσήμου, και βάσει των αυτών ως άνω διατάξεων, υπόκειται και η εσωτερική αναδοχή χρέους ή υπόσχεση ελευθερώσεως (Υπ. Οικ. Σ. 1487/264/1983 και Σ.τ.Ε. 1128/1975).

• Η σύμβαση της αναδοχής χρέους (και ως προς τα τρία είδη αυτής), ως σύμβαση ίδια, ανεξάρτητη και

αυτοτελής, υπόκειται στο, κατά τ' ανωτέρω, τέλος χαρτοσήμου:

- Εφόσον αυτή καταρτίζεται, ως σύμβαση αναιτιώδης, δηλαδή, ως σύμβαση, η οποία δεν περιέχει την αιτία, δηλαδή, τον άμεσο νομικό σκοπό, στην επίτευξη του οποίου αποβλέπει η καταρτιζόμενη δικαιοπραξία.

- Εάν γι' αυτή δεν συντάσσεται έγγραφο, αλλά περί αυτής λαμβάνει χώρα σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (Σ.τ.Ε. 3119/1974, 1128/1975).

- Χωρίς να ερευνάται αν το αναλαμβανόμενο (αναδεχόμενο) χρέος προέρχεται από συναλλαγή ή σχέση, η οποία είχε υπαχθεί προηγουμένως σε τέλος χαρτοσήμου ή είχε νόμιμα απαλλαγεί από το τέλος αυτό με ειδική διάταξη νόμου ή από σχέση ή συναλλαγή, η οποία υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρο 19 παρ. 9 Ν. 1882/1990, Υπ. Οικ. Σ. 605/98/Πολ. 4411987, 1024409/0014/Πολ. 1063/1990):.

β. Υπολογισμός του τέλους. Το προαναφερόμενο τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται στο ποσό του αναδεχόμενου χρέους (Υπ. Οικ. Α. 11702/1955, Τ. 6128/ 1957, Σ. 1487/264/1983).

Επειδή, ως προς τον τρόπο καταβολής του τέλους χαρτοσήμου θα τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου και ως προς το θάρος της πληρωμής αυτού, ελλείψει συμφωνίας, η διάταξη του άρθρου 425 του Αστικού Κώδικα, σε συνδυασμό και με τη διάταξη του άρθρου 37 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν συντρέχει περίπτωση. (Βλέπετε σχετικά και παραγράφους 154 και 152, αντίστοιχα).

Επειδή, η αναδοχή χρέους, ως ιδία, ανεξάρτητη και αυτοτελής σύμβαση, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. Ια του Κώδικα Χαρτοσήμου. Επιπροσθέτως, δεν ερευνάται αν το αναλαμβανόμενο (αναδεχόμενο) χρέος προέρχεται από συναλλαγή ή σχέση, η οποία είχε υπαχθεί προηγουμένως σε τέλος χαρτοσήμου ή είχε νόμιμα απαλλαγεί από το τέλος αυτό με ειδική διάταξη νόμου ή από σχέση ή συναλλαγή, η οποία υπάγεται στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρο 19 παρ. 9 Ν. 1882/1990, Υπ. Οικ. Σ. 605/98/Πολ. 44/1987, 1024409/0014/Πολ. 1063/1990).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε, ότι, η προσφεύγουσα, υπεισήλθε με σύμβαση αναδοχής χρέους στην μεταξύ και της εταιρείας σχέση, αναλαμβάνοντας την υποχρέωση εξόφλησης χρέους συνολικού ύψους 5.455.930,12 € της εταιρείας στην εν λόγω Τράπεζα.

Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις του αρθ. 12 του ΝΔ 3717/1957, ως σύμβαση λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, η με αριθμ. /2012 εγγραφή καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας συνιστά **σύμβαση αναδοχής χρέους** ύψους 5.455.930,12 €.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ΚΝΤΧ, η εταιρεία συμμετέχει στο Μετοχικό Κεφάλαιο της προσφεύγουσας, με ποσοστό 1,68%, η δε προσφεύγουσα συμμετέχει στο Μετοχικό Κεφάλαιο της με ποσοστό 89,29%.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, η σχετική εγγραφή στα βιβλία συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της σύμβασης αναδοχής χρέους, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το αντίθετο δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Ομοίως απορρίπτεται και ο ισχυρισμός της περί ακυρώσεως της ως άνω εγγραφής σε μεταγενέστερο χρόνο, δηλαδή την 01.01.2016, ως αναφέρει στο υπόμνημά της.

Γ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Κοινοποίηση πράξεων

“1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Άρθρο 37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

“Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα”.

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

“η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου”.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., παρέχουν επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για το αποτέλεσμα του ελέγχου, παρέχουν σαφή, ειδική και πλήρη αιτιολογία, περιλαμβάνουν δε τις σχετικές διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η φορολογική Διοίκηση για την έκδοση των υπό κρίση πράξεων, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για πλήρη αοριστία των εκθέσεων ελέγχου που ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτών καθιστώντας τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή, με την Εγκύκλιος ΑΡ πρωτοκόλλου Δ. ΟΡΓ. Α 1119912 ΕΞ 2017/2017 *Γνωστοποίηση του ΦΕΚ 2743 τεύχος Β'/04-08-2017, στο οποίο δημοσιεύτηκε η αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»*, μεταξύ άλλων αναφέρονται:

- παρέχεται στα όργανα, στα οποία μεταβιβάζονται αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτούνται από τον Διοικητή να υπογράψουν (που αναφέρονται στη στήλη 5 του Πίνακα του άρθρου 1 αυτής), η δυνατότητα της παραιτέρω εξουσιοδότησης υπογραφής σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών (τα οποία ορίζονται στη στήλη 6 του ίδιου ως άνω Πίνακα), με αποφάσεις τους,
- όπου μεταβιβάζεται αρμοδιότητα ή παρέχεται η εξουσιοδότηση υπογραφής πράξεων ή άλλων εγγράφων σε υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ., εφαρμόζεται ανάλογα και για τους υπαλλήλους των Γραφείων Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων (Γ.Ε.Φ.) των Δ.Ο.Υ., για όσες από αυτές τις αρμοδιότητες ή τις πράξεις ή τα έγγραφα μπορούν να ασκήσουν ή να υπογράψουν, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις,
- όπου στην κοινοποιούμενη απόφαση ή σε άλλη απόφαση, με την οποία μεταβιβάζονται αρμοδιότητες ή

εξουσιοδότηση υπογραφής, αναφέρεται η φράση «υφιστάμενες οργανικές μονάδες ή υπηρεσίες» νοούνται οι υπηρεσίες με την έννοια της ιεραρχικής σχέσεως κι όχι με την έννοια της εποπτείας.

..... περαιτέρω, όσον αφορά στον ορθό τρόπο αναγραφής του προοιμίου των αποφάσεων, γενικές οδηγίες έχουν δοθεί με το αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1052337 ΕΞ 2017/05-04-2017 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών, περί του ορθού τρόπου αναγραφής του προοιμίου των αποφάσεων που εκδίδονται από τον Διοικητή ή από άλλα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

- στο εξής, στην παρ. 2 του προοιμίου των υπό έκδοση διοικητικών πράξεων των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε., για τις οποίες μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα ή η εξουσιοδότηση υπογραφής, με την κοινοποιούμενη απόφαση, **αντί** για την αριθ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014/25-02-2014 (Β' 478 και 558) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, που παύει να ισχύει, θα αναγράφεται η αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης».

- σχετικά με τον τρόπο υπογραφής των αποφάσεων ή εγγράφων που θα εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της κοινοποιούμενης απόφασης, επισημαίνουμε τα κατωτέρω:

- στις περιπτώσεις που έχει **μεταβιβασθεί αρμοδιότητα** από τον Διοικητή σε Προϊστάμενο Υπηρεσίας και δεν προβλέπεται στην κοινοποιούμενη απόφαση η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής ή, σε περίπτωση που προβλέπεται αυτή αλλά ο Προϊστάμενος δεν επιθυμεί να εξουσιοδοτήσει ιεραρχικά υφιστάμενα αυτού όργανα, τότε αυτός υπογράφει με την ιδιότητά του (ενδεικτικά, «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.»),

Επειδή, οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, κοινοποιήθηκαν νόμιμα στη προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2014, εκδόθηκαν δε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ως άνω Νόμου.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου είναι έγγραφα επικυρωμένα ήτοι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε, με τον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) και προκύπτει σαφώς ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη

διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

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 των παρ. 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Α) την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', και διακριτικό τίτλο «.....» Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης:

1) της υπ' αριθμ./**2017** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 44.912,62 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	422.115,83	422.115,83	422.115,83
λογιστικές διαφορές δήλωσης	430.826,14	430.826,14	430.826,14
λογιστικές διαφορές ελέγχου		1.996.793,18	1.951.880,56
Σύνολο κερδών	852.941,97	2.849.735,15	2.804.822,53
μείον ποσό που φορολογήθηκε σε πρ. χρ.	32.680,49	32.680,49	32.680,49
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	820.261,48	2.817.054,66	2.772.142,04

φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		820.261,48	2.817.054,66	2.772.142,04	390.376,11
Φόρος 20%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	164.052,30	563.410,93	554.428,41	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		252,00	252,00	252,00	
ΣΥΝΟΛΟ		164.304,30	563.662,93	554.680,41	
Φόρος προκαταβληθείς		64.567,13	64.567,13	64.567,13	
Φόρος παρακρατηθείς		81.057,39	81.057,39	81.057,39	
ΣΥΝΟΛΟ		18.679,78	418.038,41	409.055,89	
Προκαταβολή φόρου		6.130,05	6.130,05	6.130,05	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		252,00	252,00	252,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		50,40	50,40	50,40	437.221,24
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου		4.676,00	4.676,00	4.676,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			447.281,67	437.221,24	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					827.597,35
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	29.788,23	876.428,53	857.385,58	
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	390.376,11 €	390.376,11	390.376,11
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	437.221,24 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	195.188,06	195.188,06
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	151.036,52	151.036,52
Εισφορά αλληλεγγύης			
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	827.597,35 €	736.600,68	736.600,68

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 437.221,24 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (195.188,06 + 151.036,52) 346.224,58 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση, ήτοι 346.224,58 €.

Β) την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', και διακριτικό τίτλο «.....» Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

1) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έτους 2012.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης 1%	40.000,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου 1%	60.000,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης 2%	1.895.000,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου 2%	7.572.634,51
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης 1%	20.000,00
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης 2%	5.677.634,51

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά χαρτοσήμου	113.752,69 €	113.752,69	113.752,69
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	136.503,23 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	56.876,35	56.876,35
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	44.010,92	44.010,92
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	22.750,54 €	22.750,54 €	22.750,54 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	27.300,65 €		
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		11.375,27 €	11.375,27 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%		8.802,18 €	8.802,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300.307,11 €	257.567,94	257.567,94

Α. Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 136.503,23 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (56.876,35 + 44.010,92) 100.887,27 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 100.887,27€

Β. Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 22.750,54 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (11.375,27 + 8.802,18)20.177,45 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 20.177,45€

Και συνολικά Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 163.803,88 > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (100.887,27 +20.177,45) 121.064,72 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 121.064,72 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.

