



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-5-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 2571

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604537
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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
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 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, με έδρα τη ΣΑΜΟΘΡΑΚΗ ΝΟΜΟΥ ΕΒΡΟΥ, οδός, Τ.Κ.68002 κατά της με αριθμό/27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012), της με αριθμό/ 27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2007 και της με αριθμό/ 27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012), την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2007 και την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2008 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου (ID και αντίστοιχα).
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.157,53€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 18.189,04€, ήτοι ποσό 33.346,57€.

Με την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2007 προέκυψε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.774.430,43€ και προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά τελών χαρτοσήμου 1% ποσού 57.744,30€, πλέον ΟΓΑ 20% χαρτοσήμου ποσού 11.548,86€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής ποσού 69.293,17€, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 13.858,63€, ήτοι ποσό 152.444,96€.

Με την με αριθμό/ 27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2008 προέκυψε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.187.983€ και προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά τελών χαρτοσήμου 1% ποσού 11.879,83€, πλέον ΟΓΑ 20% χαρτοσήμου ποσού 2.375,97€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής ποσού 14.255,80€, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.851,16€, ήτοι ποσό 31.362,75€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2011 και τελών χαρτοσήμου χρήσης 2007 και 2008 αντίστοιχα, εκδόθηκαν βάσει των από 27-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου (ID καιαντίστοιχα), κατόπιν της με αριθμό/ 1-6-2017 εντολής μερικού ελέγχου.

Για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε η με αριθμό/1-6-2017 εντολή μερικού ελέγχου, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία την 21-5-2014 μαζί με το με αριθμό πρωτοκόλλου/ 23-8-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ με θέμα: «Αίτηση τακτικού ελέγχου», κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 7-8-2012 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για τακτικό έλεγχο από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ., η οποία εν τέλει διαβίβασε την εν λόγω αίτηση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (πρώην Δ.Ο.Υ. ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ). Εν συνεχεία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την μη παραγραφόμενη χρήση 2011 και μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Τ.Χ. για τις χρήσεις 2007 και 2008. Για την προσφεύγουσα εταιρεία δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της ΠΟΛ.1159/2011 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα

εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», καθότι δεν ελέγχεται από νόμιμους ελεγκτές του ν.3693/2008, διότι δεν υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 42Α του Κ.Ν.2190/1920, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994. Η προσφεύγουσα εταιρεία φέρει διακριτικό τίτλο για την δραστηριότητα που σχετίζεται με τη ναυτιλία και τον διακριτικό τίτλο για τις λοιπές δραστηριότητες. Η προσφεύγουσα εταιρεία προήλθε από συγχώνευση δια απορρόφησης της εταιρείας με διακριτικό τίτλο από την εταιρεία Για την ελεγχόμενη χρήση 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία ασχολήθηκε αποκλειστικά με τον κλάδο της ναυτιλίας. Κατόπιν θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/ 13-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 21-11-2017. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα εταιρεία σε απάντηση του ως άνω Σ.Δ.Ε διατύπωσε τις απόψεις της με το με αριθμό/ 11-12-2017 έγγραφο. Έπειτα ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας έκρινε τα βιβλία της επαρκή και ακριβή, προσδιορίζοντας εκ νέου τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας με την προσθήκη σ' αυτά των λογιστικών διαφορών. Τέλος ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της από 27-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και της με αριθμό/ 27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012).

Αναφορικά με την από 27-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.), για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008 η προσφεύγουσα εταιρεία ασχολήθηκε με τον κλάδο της ναυτιλίας και με τον κλάδο των κατασκευών. Η δραστηριότητα του κλάδου των κατασκευών έχει διακοπεί από το τέλος του έτους 2008. Με το με αριθμό/ 13-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 21-11-2017 και εν συνεχεία με το με αριθμό/ 11-12-2017 απαντητικό έγγραφο της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της από 27-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) (ID), της με αριθμό/ 27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2007 και της με αριθμό/ 27-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.) για τη χρήση 2008.

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

Ως προς το Εισόδημα

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή από τη φορολογική αρχή της περίπτωσης ι' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, καθόσον το ποσό των 177.418,42€ από διαγραφή οφειλών λόγω υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στο άρθρο 99 του ν.3588/2007 δεν συνιστά φορολογητέο εισόδημα και δεν έπρεπε ο έλεγχος να το συμπεριλάβει στο κλάσμα για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων.

2. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 109 του ν.2238/1994 περί εφαρμογής φορολογικού συντελεστή 12% κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος αντί του φορολογικού συντελεστή 20% βάσει των διατάξεων του άρθρου 118 του ν.2238/1994, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία δικαιούται την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή.

Ως προς τα Τέλη Χαρτοσήμου

1. Οι με αριθμό και λογαριασμοί της προσφεύγουσας εταιρείας συνιστούν ενδιάμεσους λογαριασμούς διαχείρισης και δεν αφορούν καταβολές από τα μέλη του Δ.Σ. κ. και κα.

2. Το ποσό των 6.000.000€ δεν συνιστά ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας εταιρείας προς την εταιρεία αλλά ποσό που δόθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία στην θυγατρική εταιρεία για την αγορά πλοίου από την ως άνω εταιρεία.

3. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθώς ακόμα και αν εθεωρείτο ότι το ποσό των 4.000.000€ συνιστά ταμειακή διευκόλυνση, η συναλλαγή της προσφεύγουσας εταιρείας με την προμηθεύτρια εταιρεία ήταν πραγματική. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία είναι θυγατρική της προσφεύγουσας εταιρείας και λειτούργησε για λογαριασμό της.

4. Ακόμα και αν εθεωρείτο ότι το ποσό των 4.000.000€ συνιστά ταμειακή διευκόλυνση προς την προμηθεύτρια εταιρεία, η προσφεύγουσα δεν είναι υπόχρεη προς απόδοση τέλους χαρτοσήμου για την εν λόγω συναλλαγή.

5. Πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1 και 2 παρ.4 του ν.2523/1997 αντί των επιεικέστερων διατάξεων του άρθρου 58 παρ.1 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου, κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Αναφορικά με το Εισόδημα:

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση ι' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006 ισχύει ότι: «ι) η *ωφέλεια επιχείρησης, που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους, η οποία λαμβάνει χώρα μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 17 του ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15, δυνάμει της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν.3259/2004, ΦΕΚ Α' 149 με την οποία και καταργήθηκαν από την έναρξη ισχύος τους τα άρθρα 16 έως και 25 του ν.3220/2004 ισχύει ότι:

«1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 101 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 ισχύει ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 107 «Υπόχρεοι σε δήλωση-Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής» το ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 20 του ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011 ισχύει ότι: «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 109 «Υπολογισμός του φόρου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 9 του άρθρου 14 του ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011 ισχύει ότι: «1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων

εδαφίων έχουν εφαρμογή, εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους - μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Γενικά περί φορολογίας πλοίων. Επιβολή του φόρου και της εισφοράς.» του ν.27/1975 ορίζεται ότι: «1. *Επιβάλλεται κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνικήν σημαίαν πλοίων.*

2. *Διά τους σκοπούς του παρόντος νόμου τα πλοία λογίζονται υπό ελληνικήν σημαίαν, από της νηολογήσεως των εις ελληνικόν λιμένα ή της εγγραφής των εις Προξενικά Λιμεναρχεία τηρούμενα νηολόγια ή της εκδόσεως προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας αυτών, μέχρι του χρόνου καθ' ον λαμβάνει χώραν το επιβάλλον την διαγραφήν του εκ του νηολογίου γεγονός.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Φόροι πλοιοκτήτη, μετόχου. Εισόδημα απαλλασσόμενο κλπ.» του ν.27/1975 ισχύει ότι: «1. *Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οιαδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθ' όσον αφορά εις τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων.*

3. *Εις την περίπτωση ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία πλοιοκτήτρια πλοίων υπό ελληνικήν σημαίαν, ασκεί πλήν της εκμεταλλεύσεως του πλοίου και άλλας επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από του φόρου εισοδήματος ποσόν των καθαρών κερδών ή των μερισμάτων, ίσον προς την σχέσιν την υφισταμένην μεταξύ των εκ του πλοίου κτηθέντων ακαθαρίστων εσόδων της τοιαύτης εταιρείας.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 99 «Διαδικασία εξυγίανσης» του ν.3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας) ισχύει ότι: «1. *Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο άρθρο 2 παράγραφος 1, το οποίο αποδεικνύει οικονομική αδυναμία, παρούσα ή προβλέψιμη, χωρίς να βρίσκεται σε κατάσταση παύσης των πληρωμών του, μπορεί να ζητήσει από το πτωχευτικό δικαστήριο το άνοιγμα της Διαδικασίας συνδιαλλαγής.....».*

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 106ε «Περιεχόμενο της συμφωνίας εξυγίανσης» του ν.3588/2007 «Πτωχευτικός Κώδικας» ισχύει ότι: «1. *Η συμφωνία εξυγίανσης δύναται να έχει ως αντικείμενο οποιαδήποτε ρύθμιση του ενεργητικού και του παθητικού του οφειλέτη και ιδίως. δ. Τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη.».*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1150/2013 «Περί ωφέλειας από διαγραφή υποχρεώσεων των επιχειρήσεων υπαχθισών σε άρθρο 99 του Πτωχευτικού Κώδικα» ισχύει ότι: «1. *Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ι' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η ωφέλεια επιχείρησης, που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους, η οποία λαμβάνει χώρα μέσα στα πλαίσια της*

επαγγελματικής τους συνεργασίας, Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, θεσπίζεται διαδικασία εξυγίανσης για επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε παρούσα ή επαπειλούμενη αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων χρηματικών υποχρεώσεων τους κατά τρόπο γενικό, με απόφαση του αρμόδιου Δικαστηρίου. Η διαδικασία εξυγίανσης αποτελεί συλλογική προπτωχευτική διαδικασία που αποσκοπεί στη διατήρηση, αξιοποίηση, αναδιάρθρωση και ανόρθωση της επιχείρησης με τη συμφωνία που επιτυγχάνεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Έκτου Κεφαλαίου του Πτωχευτικού Κώδικα, χωρίς να παραβλάπτεται η συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών. Σύμφωνα, δε, με το άρθρο 106ε του Πτωχευτικού Κώδικα, περιεχόμενο της συμφωνίας εξυγίανσης δύναται να είναι και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 181 του ιδίου ως άνω Κώδικα, καταργήθηκαν από την έναρξη ισχύος του, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 44 έως 46γ του ν. 1892/1990 και το Τρίτο Βιβλίο (άρθρα 525 έως 707) του Εμπορικού Νόμου.

3. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την αριθ. 457/1994 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, έκρινε ότι το έσοδο που προκύπτει από τη διαγραφή υποχρεώσεων των προβληματικών και υπερχρεωμένων επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 (συμφωνίες πιστωτών και επιχείρησης), δεν περιέρχεται στην επιχείρηση από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και συνεπώς δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του ν.δ. 3843/1958 - νυν 2238/1994 (σχετ. το αριθ. 1061110/10281/Β0012/17.1.1996 έγγραφό μας).

4. Επίσης, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την αριθ. 168/2007 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, έκρινε ότι, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της περ. ι' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις νοείται το προκύπτον από την άσκηση, μεταξύ άλλων, ατομικής ή εταιρικής επιχείρησης κέρδος, το οποίο (κέρδος) συνιστά και το χαρακτηριστικό γνώρισμα του φορολογητέου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, το ποσό το οποίο ωφελείται εταιρία από τη μείωση των απαιτήσεων των πτωχευτικών πιστωτών στα πλαίσια συμφωνίας πτωχευτικού συμβιβασμού με βάση τις διατάξεις των άρθρων 600 έως 609 του Εμπορικού Νόμου, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα διότι δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος το οποίο προκύπτει από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και περαιτέρω, δεν εμπίπτει στις διατάξεις της περίπτωση ι' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, καθόσον ο πτωχευτικός συμβιβασμός δεν θεωρείται ως παραίτηση της πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας (σχετικό το αριθ. 1043963/10531/Β0012/17.7.2007 έγγραφό μας).

5. Με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα καταργήθηκε η προπτωχευτική διαδικασία ρύθμισης χρεών με τους πιστωτές επιχείρησης του άρθρου 44 του ν. 1892/1990 και εφαρμόζεται πλέον η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης της επιχείρησης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το ποσό το οποίο ωφελείται επιχείρηση από τη διαγραφή υποχρεώσεων της κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος το οποίο προκύπτει από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και, συνεπώς, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 2238/1994.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ΛΟΓ.70,73)	4.226.520,57
ΛΟΙΠΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (ΛΟΓ.74,75,76)	86.744,45
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	4.313.265,02
ΠΛΕΟΝ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΛΟΓ.81,82) (Β)	192.643,34
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	4.505.908,36
ΟΡΟΙ ΚΛΑΣΜΑΤΟΣ	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (Α)	4.444.243,05
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	4.505.908,36
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ	
ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 1. (Ι) + (ΙΙ)	317.372,83
ΚΕΡΔΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 2. (Ι)	284.102,15
ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 3. (ΙΙ)	33.270,68
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 4.	1.379.152,38
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ 1+4	1.696.525,21
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	
1.696.525,21 * 4.251.599,71 / 4.505.908,36	1.600.775,14
ΣΗΜΕΙΩΣΗ: 4.251.599,71 = 4.444.243,05 (Α) - 192.643,34 (Β)	

ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	1.696.525,21
ΜΕΙΟΝ ΚΕΡΔΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	1.600.775,14
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	95.750,07

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δύο (2) δραστηριότητες: α) την ναυτιλιακή δραστηριότητα απ' όπου αποκτά αφορολόγητα εισοδήματα και β) λοιπές δραστηριότητες (ενοίκια κ.λ.π.) και αποκτά φορολογητέα έσοδα. Από τους δύο αυτούς κλάδους εξαγει δύο λογιστικά αποτελέσματα (κέρδη), τα οποία κατ' αντιστοιχία αφορούν αφορολόγητα κέρδη ποσού 284.102,15€ και φορολογητέα κέρδη ποσού 33.270,68€.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές που είναι κοινές και για τις δύο ως άνω δραστηριότητες, προέβη σε επιμερισμό αυτών όπως εμφανίζεται στον παραπάνω πίνακα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα έχουμε τα ακόλουθα λογιστικά μεγέθη:

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)	4.226.520,57
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΣΟΔΑ (ΕΝΟΙΚΙΑ Κ.Λ.Π.)	86.744,45
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	4.313.265,02
ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗ ΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	207,92
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓ.ΧΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗ ΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	15.017,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΙΧ ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	3.820,65
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (για επιμερισμό)	4.332.310,59
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	284.102,15
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	33.270,68
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	317.372,83
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (προς επιμερισμό)</u>	<u>1.379.152,38</u>

Επειδή, το ποσό των 1.379.152,38€, αποτελεί τις λογιστικές διαφορές που εντόπισε ο έλεγχος, το οποίο αφορά τόσο τη ναυτιλιακή δραστηριότητα όσο και τις λοιπές φορολογητέες δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας. Επίσης το λογιστικό μέγεθος ποσού 192.643,34€ αφορά έκτακτα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, εκ των οποίων ποσό ύψους 177.418,42€ δεν συμμετέχει στις δαπάνες της χρήσης απ' όπου προήλθαν οι λογιστικές διαφορές και συνεπώς δεν πρέπει να συνυπολογιστεί στο κλάσμα μερισμού των λογιστικών διαφορών καθώς αφορά

αποκλειστικά την ναυτιλιακή δραστηριότητα η οποία είναι αφορολόγητη. Η διαφορά ποσού 15.224,92€ (192.643,34€ - 177.418,42€) αφορά τη μη ναυτιλιακή – φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας και συνυπολογίζεται στο κλάσμα μερισμού των λογιστικών διαφορών. Ο διαχωρισμός του ποσού των 192.643,34€ στις δύο (2) δραστηριότητες παρατίθεται κατωτέρω:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΗ)	ΜΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ)	ΣΥΝΟΛΟ
.....	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ	-	207,92	207,92
.....	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	113.863,62	-	113.863,62
.....	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓ.ΧΡΗΣΕΩΝ	63.554,80	15.017,00	78.571,80
ΣΥΝΟΛΟ		177.418,42	15.224,92	192.643,34

Επομένως το ποσό των 15.224,92€ καθώς και το ποσό των 3.820,65€, το οποίο αφορά αποσβέσεις ΕΙΧ συνυπολογίζονται στον προσδιορισμό των συνολικών ακαθάριστων εσόδων ποσού 4.332.310,59€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίζουμε την αναλογία των λογιστικών διαφορών που αντιστοιχούν και πρέπει να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη όπως παρακάτω: $\frac{1.379.152,38\text{€ (Λογιστικές διαφορές που αναλογούν στα φορολογητέα έσοδα)} \times 86.744,45 \text{ (Φορολογητέα έσοδα)}}{4.332.310,59 \text{ (Σύνολο εσόδων που ελήφθησαν υπόψη στον μερισμό των ως άνω λογιστικών διαφορών)}} = 27.614,32\text{€}$. Έπειτα προσθέτουμε το ποσό των 27.614,32€ με τα φορολογητέα κέρδη, όπως αυτά προκύπτουν από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσού 33.270,68€, με αποτέλεσμα το τελικό ποσό φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας να ανέρχεται σε **60.885,00€** αντί του ποσού των **95.750,07€** που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης εφαρμογής από τη φορολογική αρχή του άρθρου 99 του ν.3588/2007, αναφορικά με τη μη συμμετοχή στο κλάσμα για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων, του ποσού των 177.418,42€ (βλ. σελ. 48 της με αριθμό ID έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) στον προσδιορισμό των ως άνω λογιστικών διαφορών είναι βάσιμος και έμμεσα αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 118 «Κίνητρα ανάπτυξης μικρών νησιών» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 25 του ν.3427/2005, ΦΕΚ Α 312/27.12.2005 ισχύει ότι: «2. Για νομικά πρόσωπα, κοινοπραξίες και κοινωνίες αστικού δικαίου οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από την παράγραφο 1 των άρθρων 10 και 109

μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται στα νησιά της παραγράφου 1.

Εάν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου αποκτούν εισοδήματα από την εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων και κάμπινγκ και με την προϋπόθεση ότι αυτές οι επιχειρήσεις βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το ετήσιο συνολικό ποσό φόρου που καταβάλλεται γι' αυτά τα εισοδήματα αυτοτελώς, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 33, μειώνεται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εμπίπτει στις ως άνω προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς οι δραστηριότητές της επεκτείνονται σε ολόκληρη την χώρα, ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε τον φόρο εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας με συντελεστή **20%**. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 109 του ν.2238/1994 περί εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή 12% κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος αντί του ορθού φορολογικού συντελεστή 20% βάσει των διατάξεων του άρθρου 118 του ν.2238/1994, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Αναφορικά με τα Τέλη Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.):

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 37 «Φορολογικές απαλλαγές, τήρηση βιβλίων κλπ» του ν.3182/2003 (Α' 220) ορίζεται ότι: «2. Απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος και οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός τελών χαρτοσήμου: ... δ) οι καταθέσεις και τα προς την εταιρεία δάνεια των μετόχων. Η απαλλαγή δεν καταλαμβάνει το φόρο εισοδήματος για τους τόκους καταθέσεων της εταιρείας, καθώς και τους τόκους που προκύπτουν από δάνεια που χορηγούν οι μέτοχοι στην εταιρεία».

Επειδή, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 «Έγγραφα υποκείμενα εις εμπορικών τέλος» του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 43 «Τέλη χαρτοσήμου επί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους προς εταιρείας,» του ν.1041/80 ισχύει ότι: «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 κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (**1%**). Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ισχύει ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό **20%** για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό Εγκ. Κ 8802/654/1983 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λ.π.) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Διευκρινίζεται ότι κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης «η ανάληψη χρημάτων» δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων απ' αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, αλλά στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή πράξη, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία ή την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους. ... Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επιπλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης. (Υποικ.. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ. 185/80, Σ. 4774/ΠΟΛ. 141/81, Εγκ. 11/81)

Εάν από εταίρο ή μέτοχο ή άλλο πρόσωπο γίνεται ανάληψη μέρους η ολόκληρης της καταθέσεώς του, η οποία υποβλήθηκε στο τέλος 1%, για την πράξη αυτή δεν οφείλεται αναλογικό τέλος. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

2) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

3) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

4) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

5) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως

από το τέλος αυτό (Σ.Τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996). 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, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη βάσει της ως άνω Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιρειών ή επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ.11/1981).

Επειδή οι κινήσεις των λογαριασμών και, οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως κατάθεση στο ταμείο της προσφεύγουσας εταιρείας ή ανάληψη από αυτό και παρατίθενται παρακάτω:

Λογαριασμός

Ημερομηνία	Αριθμός Εγγραφής	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
26-11-2007	9640	ΑΠ. ΕΙΣ.	Κτθ από .....	.....	0,00	400.000,00
5-12-2007	10280	ΠΚ	.....	.....	0,00	464.430,43
12-12-2007	13290	ΠΚ	Μτφ Πληρ από .....	.....	0,00	50.000,00
14-12-2007	10611	ΕΞΤΡΕ	Κτθ από .....	.....	0,00	60.000,00
18-12-2007	10669	ΕΞΤΡΕ	Κτθ από .....	.....	0,00	200.000,00
28-12-2007	11358	ΓΕ17784	Κτθ από .....	.....	0,00	600.000,00
					Σύνολο	1.774.430,43

Λογαριασμός

Ημερομηνία	Αριθμός	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
------------	---------	-------------	------------	-------------	--------	---------

	Εγγραφής					
11-6-2008	23677	2051	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	200.000,00
2-9-2008	29735	2344	Απόδειξη είσπραξης	.....	0,00	10.000,00
2-9-2008	29736	2345	Απόδειξη είσπραξης	.....	0,00	20.000,00
5-9-2008	29472	2332	Απόδειξη είσπραξης	.....	0,00	50.000,00
5-9-2008	29474	2333	Απόδειξη είσπραξης	.....	0,00	29.115,00
18-9-2008	30579	2389	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	60.000,00
26-9-2008	31048	2410	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	30.000,00
9-10-2008	31146	2412	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	65.591,29
9-10-2008	31147	2413	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	30.000,00
2-11-2008	38480	2615	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	190.400,00
3-12-2008	38481	2616	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.-	.....	0,00	119.000,00

			Λογ. Διαχειρ.			
11-12-2008	34562	2495	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	50.000,00
29-12-2008	34909	2512	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	178.500,00
31-12-2008	38486	2618	Απόδειξη είσπραξης (Μετρ.- .....Λογ. Διαχειρ.	.....	0,00	155.376,71
					Σύνολο	1.187.983,00

και κατά τον έλεγχο, ενέχουν όλα τα στοιχεία της χρηματικής διευκόλυνσης και ως εκ τούτου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον του αναλογούντος Ο.Γ.Α 20%.

Από τα επισυναπτόμενα παραστατικά που μας προσκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία, τα οποία αφορούν τις κινήσεις των ως άνω λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον του αναλογούντος Ο.Γ.Α 20%.τα πιο κάτω ποσά:

Ημερομηνία	Αριθμός Εγγραφής	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
5-12-2007	10280	ΠΚ	.....	.....	0,00	464.430,43
12-12-2007	13290	ΠΚ	Μτφ Πληρ από .....	.....	0,00	50.000,00

καθώς αφορούν συμψηφιστικές εγγραφές με λογαριασμούς τρίτων, οι οποίες παρατίθενται κατωτέρω:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
-------------	-----------	--------	---------

.....	.....	0,00	464.430,43
.....	.....	263.454,08	
.....	.....	200.976,35	

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
.....		50.000,00	
.....			50.000,00

Συνεπώς η αξία, η οποία υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον του αναλογούντος Ο.Γ.Α 20% για την φορολογική περίοδο από 01/01-31/12/2007 ανέρχεται συνολικά σε **1.260.000€** (1.774.430,43 - 464.430,43 - 50.000,00).

Επειδή κατά την κίνηση του λογαριασμού, ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλλε προκαταβολή ποσού 4.000.000€ προς την προμηθεύτρια-συνδεδεμένη εταιρεία για λογαριασμό της θυγατρικής της εταιρείας για την αγορά πλοίου τύπου από αυτήν. Οι εν λόγω επιχειρήσεις είναι ανεξάρτητες νομικές οντότητες με αποτέλεσμα η διενέργεια της καταβολής αυτής να αφορά ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας εταιρείας προς την θυγατρική της εταιρεία

Συνεπώς το ποσό των 4.000.000€ υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον του αναλογούντος Ο.Γ.Α 20% και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι η προκαταβολή ποσού 4.000.000€ δεν συνιστά υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, είναι απορριπτέοι.

Επειδή με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρει, μεταξύ 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 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 η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

«8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 24 «Μείωση προσαυξήσεων» του ν. 3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004 ισχύουν τα εξής: «*1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:*

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «*4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»*

Επειδή, με βάση τα προαναφερόμενα και τις διατάξεις των άρθρων 58Α και 53 του ν.4174/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων της προσφεύγουσας εταιρείας και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ

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

1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 27-12-2017) Οικονομικού Έτους 2012

Οικονομικό έτος 2012

Φόρος εισοδήματος (Αρθ. Πράξης/17)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
-	-	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
-	-	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		33.270,68	95.750,07	60.885,00	27.614,32
Φορολογικός συντελεστής		12%	20%	20%	
		3.992,48	19.150,01	12.177,00	8.184,52
Πλέον					
Συμπληρωματικός φόρος 3% στα ακίνητα		761,45	761,45	761,45	0,00
Μείον					
Φόρος που προκαταβλήθηκε		2.958,38	2.958,38	2.958,38	0,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.795,55	16.953,08	9.980,07	8.184,52
Προκαταβολή φόρου		3.803,14	3.803,14	3.803,14	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ άρ. 1 ν. 2523/97 {(16.953,08 – 1.795,55) X 120%}			18.189,04		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%X 8.184,52}				4.092,26	4.092,26
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69%X 8.184,52)				3.166,59	3.166,59
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		575,56	575,56	575,56	0,00
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ		115,11	115,11	115,11	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.289,36	39.635,93	21.732,73	15.443,37

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **18.189,04€** > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **7.258,85€** (4.092,26+3.166,59). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη.

2) ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) (Αριθ. Πράξης/ 27-12-2017) χρήσης 2007

Α. Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου

ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α. ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΑΠΟ ΜΕΛΗ Δ.Σ. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	1.774.430,43	0,00	1.260.000,00	1.260.000,00
Β. ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	4.000.000,00	0,00	4.000.000,00	4.000.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	5.774.430,43	0,00	5.260.000,00	5.260.000,00
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%	57.744,30	0,00	52.600,00	52.600,00
ΕΙΣΦΟΡΑ 20% ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΕΠΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%	11.548,86	0,00	10.520,00	10.520,00
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 120% (57.744,30 + 11.548,86) * 120%	83.151,80			
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ (52.600 + 10.520)}			31.560,00	31.560,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ (52.600 + 10.520))			24.421,13	24.421,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	152.444,96	0,00	119.101,13	119.101,13

Πρόσθετος φόρος αρ. 1 ν. 2523/97 = **83.151,80€** > Πρόστιμο παρ. 1 αρ. 49 ν. 4509/2017 = **55.981,13€** (31.560,00+24.421,13). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη.

3) ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) (Αριθ. Πράξης/ 27-12-2017) χρήσης 2008

Α. Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου				
ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α. ΧΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ ΑΠΟ ΜΕΛΗ Δ.Σ. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	1.187.983,00	0,00	1.187.983,00	1.187.983,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	1.187.983,00	0,00	1.187.983,00	1.187.983,00
ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%	11.879,83	0,00	11.879,83	11.879,83
ΕΙΣΦΟΡΑ 20% ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΕΠΙ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%	2.375,97	0,00	2.375,97	2.375,97
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 120% (11.879,83 + 2.375,97) *	17.106,96			

120%				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 N.4174/2013 { 50%X (11.879,83 + 2.375,97)}			7.127,90	7.127,90
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 N.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69%X (11.879,83 + 2.375,97)			5.515,57	5.515,57
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	31.362,75	0,00	26.899,27	26.899,27

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **17.106,96€** > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **12.643,47€** (7.127,90+5.515,57). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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