



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 10/07/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1422**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-03-2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

....., κύρια δραστηριότητα παραγωγή κομπόστας φρούτων και διεύθυνση έδρας στο κατά:

α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.

έτους 2010, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 15-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 180.508,91 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 216.610,69 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 397.119,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 26.970,35 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 32.264,42 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 59.334,77 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης τέλη χαρτοσήμου ύψους 9.870,38 €, πλέον εισφορά ΟΓΑ επί των ως άνω τελών χαρτοσήμου ύψους 1.974,08 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ύψους 11.844,46 €, πλέον πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου ύψους 2.368,90 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 26.057,82 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στη χρήση 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 και 55§1 περ. β1 ν. 2238/94, της ΠΟΛ. 1037/1-3-2005, του άρθρου 48 ν. 2859/2000, δυνάμει της αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η αριθμ. .../2012 ΑΕΠ, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της από 1-7-2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, από την οποία προκύπτει, μετά τον διενεργηθέντα ποσοτικό έλεγχο με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, ότι η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2009 δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο πώλησης τουλάχιστον σε μία περίπτωση για την

πώληση 330.720 τεμαχίων κομπόστας (κομπόστα ροδάκινο συσκευασία του ενός κιλού) συνολικής αξίας 155.438,40€ (330.720 *0,47€).

Περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. προέκυψαν λογιστικές διαφορές, πέραν των λογιστικών διαφορών που αναμορφώθηκαν από την προσφεύγουσα, ύψους 37.320,20€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-3-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών, με μόνο επιβαρυντικό στοιχείο την ΑΕΠ ../2012, στο βαθμό που δεν υφίσταται δεδικασμένο από την ασκηθείσα κατά της ως άνω πράξης και με αριθμό ../2012 προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, με συνέπεια:
 - α) την παραβίαση θεμελιωδών εγγυήσεων, συναρτόμενων με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, το άρθρο 25 του Συντάγματος, το άρθρο 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α, υπό την εκδοχή της πλήρους έλλειψης ισότητας των δικονομικών όπλων της προσφεύγουσας και της διοίκησης, η οποία δύναται να καταλογίζει στερώντας από το διοικούμενο τη δυνατότητα αντίκρουσης,
 - β) την παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
 - γ) την καταστρατήγηση της κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013 εξουσίας ελέγχου της ΔΕΔ και αυτής κατά το άρθρο 79 ν. 2727/1999 των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, στο βαθμό που δεν δύναται να προβληθούν παραδεκτώς αιτιάσεις κατά του κύρους της ΑΕΠ ../2012, η οποία όμως αποτελεί το έρεισμα του ελέγχου που επακολούθησε.
- 2) Ως προς τη διαπιστούμενη παράβαση ΚΒΣ επικαλείται ότι:
 - α) Ο διενεργηθείς από το ΣΔΟΕ έλεγχος έγινε καθ' υπέρβαση της ΠΟΛ. 1046/1996.
 - β) Είχε τη δυνατότητα μεταφοράς ορισμένης ποσότητας σε αποθήκη τρίτου, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΠΔ. 186/92.
 - γ) Μη απόδειξη εκ μέρους της φέρουσας το πρωτογενές βάρος της απόδειξης φορολογικής αρχής (ΣτΕ 888/2016)
- 3) Παρανόμως το δημόσιο προχώρησε στην έκδοση των επίδικων πράξεων, καθόσον η επίδικη διαφορά είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή από το 2014 (σχετ. ΣτΕ 1623/2016, 888/2016, 675/2017)
- 4) Λανθασμένα επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος 120% βάσει του ν. 2523/97, αντί της διάταξης του άρθρου 58 ν. 4174/2013.
- 5) Δεν κλήθηκε σε ακρόαση σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 30 ΠΔ 186/92, προκειμένου να παραθέσει τις απόψεις της στην αρμόδια επιτροπή (ΣτΕ 39/2017).

- 6) Δεν επιτρέπεται η συναχθεί η συνομολόγηση δανειακής συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις με το βάρος της απόδειξης να το φέρει η φορολογική αρχή. Σε κάθε δε περίπτωση οι «καταθέσεις» χρημάτων-κινήσεις κεφαλαίων, ελλείψει συντεταγμένου τρόπου σύναψης συμβάσεως υπάγονται σε αναλογικό τέλος 1% κατά το 4^ο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 και όχι 2% κατά την παρ. 1^α του ίδιου ως άνω άρθρου του Κ.Τ.Ν.Χ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης της απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών, στο βαθμό που δεν υφίσταται δεδικασμένο από την ασκηθείσα κατά της πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και με αριθμό 63/2012 προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ.1 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις» και στο άρθρο 197 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ότι «Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα».

Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν παρεμπιπτόντως, το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εξ αιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχειρήσεως κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχειρήσεως. Αν όμως για την ίδια παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η οποία έχει τελεστεί την ίδια διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο και κατά της πράξεως επιβολής του προστίμου έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση, από την απόφαση αυτή προκύπτει δεδικασμένο, σύμφωνα με το άρθρο 197 του Κ.Δ.Δ. Η ύπαρξη δε ή ανυπαρξία της παραβάσεως και το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική περίοδο. Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδικώς την ύπαρξη παραβάσεως του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παραβάσεως και οφείλει να κρίνει μόνο για την επίδραση της παραβάσεως στο κύρος των βιβλίων

της επιχειρήσεως και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Αν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ως άνω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδίκως ότι δεν έχει τελεστεί παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξ αιτίας της παραβάσεως αυτής (βλ. ΣΤΕ 3955/2012, 2134/2012, 1646/2005, 3941/2004, 2933-42/2002 7μ., ΣΤΕ 115/2016).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την αριθμ. 115/2016 απόφαση του ΣΤΕ ότι το δικαστήριο (αρμόδιο για τη φορολογία εισοδήματος) περιορίζεται να κρίνει επί της επιδράσεως των παραβάσεων ΚΒΣ στο κύρος των βιβλίων, η κρίση δε αυτή είναι νομίμως αιτιολογημένη, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι αβάσιμα και απορριπτέα. ...Απορριπτέοι είναι και οι λόγοι αναιρέσεως, κατά τους οποίους μη νομίμως το δικάσαν διοικητικό εφετείο προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως του αναιρεσεύοντος κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο, χωρίς προηγουμένως να διαπιστώσει την ύπαρξη δόλου και προθέσεως αποκρύψεως φορολογητέας ύλης εκ μέρους του αναιρεσεύοντος. Τούτο δε διότι, όπως έχει κριθεί, για την κρίση περί ανεπαρκείας ή ανακριβείας των βιβλίων και στοιχείων και την εντεύθεν προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό αρκεί η κρίση του δικαστηρίου της ουσίας ότι η διαπιστωθείσα πλημμέλεια είναι ουσιώδης και καθιστά αδύνατη την διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, χωρίς να είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση αποκρύψεως εσόδων ή να ερευνάται εάν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή.

Επειδή, στο άρθρο 30 §4 του ΠΔ 186/1992, όπως τέθηκε και ισχύει από 22-12-2006 με το άρθρο 31§6 του ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: «4.Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, στο άρθρο 30§2 & 3 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης

των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 32 §1, 2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισοδημάτων επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων

προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β)....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή στο άρθρο 48§3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση αιτία ελέγχου αποτέλεσε η αριθμ. ./2012 ΑΕΠ, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της από 1-7-2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, με την οποία διαπιστώθηκε, μετά τον διενεργηθέντα ποσοτικό έλεγχο με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, ότι η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2009 δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο πώλησης τουλάχιστον σε μία περίπτωση για την πώληση 330.720 τεμαχίων κομπόστας (κομπόστα

ροδάκινο συσκευασία του ενός κιλού ...) συνολικής αξίας 155.438,40€ (330.720 *0,47€), για την επικαλούμενη δε ασκηθείσα προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη και τελεσίδικη απόφαση από τα διοικητικά δικαστήρια, συνεπώς ο ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται στο βαθμό που δεν τίθεται θέμα δεδουλευμένου, το οποίο θα δέσμευε τον διοικητικό δικαστή στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 09/08/2016 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή ως τους επικαλούμενους ισχυρισμούς ουσίας, που αφορούν την παράβαση του ΚΒΣ περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης τουλάχιστον σε μία περίπτωση για την πώληση 330.720 τεμαχίων κομπόστας (κομπόστα ροδάκινο συσκευασία του ενός κιλού ...) συνολικής αξίας 155.438,40€ (330.720 *0,47€), έχει ασκηθεί από την προσφεύγουσα κατά της πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ η με αριθμό .../2012 προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με τους ίδιους ισχυρισμούς, επί των οποίων μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν έχει εκδοθεί απόφαση, συνεπώς απαραδέκτως προβάλλονται οι εν λόγω ισχυρισμοί. Αντίθετα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντικείμενο προς εξέταση είναι η επίπτωση της ανωτέρω παράβασης επί του κύρους των βιβλίων και επί της νόμιμης ή όχι προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ., ενώ το θέμα της νόμιμης ή μη επιβολής κυρώσεων επί της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κρίνεται κατ'αρχήν παρεμπιπτόντως από το αρμόδιο δικαστήριο.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Τέλος με τον παρακάτω νόμο παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή περαιτέρω στον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, αλλά κατά παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (Σ.τ.Ε. 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003, κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/ 1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982, κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), έχει κριθεί ότι ελλείπει σχετικής διάταξης η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου, υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα. Επίσης, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου, για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (Σ.τ.Ε. 1561/2003).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί

νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί λανθασμένης επιβολής πρόσθετου φόρου 120% βάσει του ν. 2523/97, αντί της διάταξης του άρθρου 58 ν. 4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 1 ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, 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,

στη δε παρ. 2 «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης».

Περαιτέρω στο άρθρο 2§4 του ως άνω νόμου, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου [3943/2011](#) και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης 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 την απόφαση ΣτΕ 3130/2014 κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής

παρομοίων παραβάσεων, περαιτέρω, δε, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το άρ. 20 παρ. 1 του Συντάγματος δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου – Εξάλλου, δεν αναιρείται ούτε θίγεται ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή της έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο δεν διαθέτει εξουσία επιμέτρησης του πρόσθετου φόρου, που δεν ανήκει στην αρμοδιότητα της αρχής, της οποίας η πράξη ελέγχεται – Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί, λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

Επειδή το άρθρο 58 ν. 4174/2013 αφορά φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 και δεν έχει εφαρμογή στην επίδικη χρήση 2009, για την οποία εφαρμογή έχουν οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν. 2523/97.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμης επιβολής του κατ' αντικειμενικό τρόπο πρόσθετου φόρου, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως αβάσιμος και αναιτιολόγητος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί μη κλήσης σε ακρόαση ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30 §5 ΠΔ. 186/92

Επειδή οι ως άνω επικαλούμενες διατάξεις (άρθρου 30 παρ. 5 ΠΔ. 186/92) καταργήθηκαν από 1-1-2013 και μετά με το ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών-ΚΦΑΣ) και επιπροσθέτως αυτές αφορούσαν υποθέσεις που ελέγχονταν από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, για τις οποίες όφειλε η Επιτροπή να διατυπώσει την κρίση της, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες ή ανακρίβειες των βιβλίων συνεπάγονται την απόρριψη αυτών και περαιτέρω τον εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβάλλεται.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής τελών χαρτοσήμου επί δοσοληπτικού λογαριασμού

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1^α του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ

εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. Βάσει δε των διατάξεων του άρθρου 26 ν. 12/1975 επιβάλλεται εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% επί των οφειλόμενων .

Στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «..Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

Τέλος με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ ορίζεται ότι επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.

Επειδή ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χαρακτηρίζεται αυτός, που περιέχει μόνο χρηματικές πιστωτικές συναλλαγές, ήτοι, χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο ανωτέρω λογαριασμός συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Δια του τρόπου αυτού, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/ 1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επειδή ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι, συνεπώς, η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν, ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμισθούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών, για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά

τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου (Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου: Ειδικό Ενοχικό ΙV, σελ. 228). Δια του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια τον άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επειδή ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί, κατά νόμον, τις ανωτέρω προϋποθέσεις, και χαρακτηρίζεται, εκ του λόγου τούτου, ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής. Έτσι, οι δανειακοί τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί:

- Των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.) ή 3% (άρθρο 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.), κατά περίπτωση.

- **Των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης υ-πόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (άρθρο 15 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).**

- Των λοιπών περιπτώσεων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, α-νάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων (άρθρα 15 παρ. 1α ή και 13 παρ. 1α Κ.Τ.Χ.).

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω, κατά περίπτωση, τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι: (α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μίας πράξεων. Θα πρέπει, δηλαδή, να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και κάθε, δε, ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (και Εφ.Αθ. 3222/1979), και (β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή κατά την εντός ορισμένης διαχειριστικής περιόδου διακίνηση ενός δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, προκύπτει διαδοχικά είτε χρεωστικό, είτε πιστωτικό υπόλοιπο, λόγω της συνδρομής περισσότερων πράξεων (καταθέσεων), στις οποίες οι συμβληθέντες εναλλάσσουν αμοιβαία τη θέση του πιστωτή ή του οφειλέτη, το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2% ή 3%), για κάθε τέτοια διαχειριστική περίοδο υπολογίζεται στο μεγαλύτερο ύψος είτε του χρεωστικού, είτε του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής αυτής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, και, συνεπώς, ένα μόνο από τα υπόλοιπα αυτά, ήτοι, το μεγαλύτερο χρεωστικό ή το μεγαλύτερο πιστωτικό, θα υπαχθεί σε χαρτοσήμανση και όχι και τα δύο. Το υφιστάμενο, δε, χρεωστικό ή

πιστωτικό υπόλοιπο, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο), το οποίο υπολογίζεται, για την εξεύρεση του, κατά περίπτωση, μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου, στην οποία αυτό μεταφέρεται (Σ.τ.Ε. 2485/1966, 2486/1966, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 181/1964, 368/1964, 290/1965, κ.λπ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την 9/2/2016 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ., από τον διενεργούμενο έλεγχο διαπιστώθηκαν χρεωπιστώσεις στον λογαριασμό 33... '.....', η οποία φέρει την ιδιότητα της Διευθύνουσας Συμβούλου της εταιρίας, με το μεγαλύτερο χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 493.519,13€ να διαμορφώνεται κατά την 31/12/2009. Συνεπώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, εφόσον ο λογαριασμός εμφανίζει τόσο χρεώσεις όσο και πιστώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης και ορθώς το προσήκον τέλος χαρτοσήμου (2%) υπολογίστηκε στο μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού υπολοίπου της διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και οι ισχυρισμοί περί του αντιθέτου τυγχάνουν νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/15-3-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** και:

την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2010
- 2) Της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009
- 3) Της αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ -σχετ. η αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2010

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	38.665,23	760.700,86	760.700,86	722.035,63
Πιστωτικό ποσό	792,76			-792,76
Χρεωστικό ποσό		179.716,15	179.716,15	179.716,15
Προκαταβολή φόρου	7.676,40	7.676,40	7.676,40	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		216.610,69	216.610,69	216.610,69
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	6.883,64	404.003,24	404.003,24	397.119,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	397.119,60 €			

Β. Φ.Π.Α. –σχετ. η αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.183.932,91	1.553.448,19	1.553.448,19	369.515,28
Αξία φορολογητέων εισροών	1.043.883,67	1.043.883,67	1.043.883,67	0,00
Φόρος εκροών	158.288,88	207.692,17	207.692,17	49.403,29
Φόρος εισροών	180.721,82	180.721,82	180.721,82	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	22.432,94			
Χρεωστικό υπόλοιπο		26.970,35	26.970,35	26.970,35
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		32.364,42	32.364,42	32.364,42
Σύνολο φόρου για καταβολή		59.334,77	59.334,77	59.334,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	59.334,77 €			

Γ. Τέλη χαρτοσήμου: -σχετ. η αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ
--	---------------	---------------	----------------	-----------------

				ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		493.519,13	493.519,13	493.519,13
Χαρτόσημο		9.870,38	9.870,38	9.870,38
ΟΓΑ χαρτοσήμου		1.974,08	1.974,08	1.974,08
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου–μη υποβολής		11.844,46	11.844,46	11.844,46
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσ.		2.368,90	2.368,90	2.368,90
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		26.057,82	26.057,82	26.057,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση				26.057,82 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.