



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 18-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3516

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της, με ΑΦΜ κατά:

1) Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 22/02/2007-31/12/2008, **2)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **3)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 22/02/2007-31/12/2008, **4)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **5)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 22/02/2007-31/12/2008 **6)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-

31/12/2009, **7)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/10/2015, **8)** Της υπ'αρ/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 22/2/2007-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Νέας Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής,, με ΑΦΜ, 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:

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΒΣ – ΚΦΑΑΣ

1) Με την υπ' αρ. /2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 22/2/2007-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 586,66€ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ 6 περ α & 9 του ν. 2523/1997 και άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων 2,17 και 24 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92).

2) Με την υπ' αρ. /2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 586,66 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ 6 περ α' & 9 του ν. 2523/1997 και άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων 2,17 και 24 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92).

Οι παραβάσεις αφορούν την μη τήρηση του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού και την μη καταχώρηση της απογραφής και των ισολογισμών των παραπάνω διαχειριστικών περιόδων.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ κατόπιν της υπ'αρ. εντολής πλήρους ελέγχου, σε αντικατάσταση τηςεντολής τακτικού ελέγχου, των διαχειριστικών περιόδων 22/2/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009 στα είδη φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑ,Φ.Π.Α,ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ κ ΚΝΤΧ.

B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Με την υπ' αρ. /2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 22/2/2007-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 99.599,72 €, πλέον 119.519,66 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **219.119,38 €**.

2) Με την υπ' αρ. /2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.701,78 €, πλέον 6.842,14 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **12.543,92 €**.

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Φ.Π.Α

1) Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 22/2/2007-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 24.568,23€, πλέον 29.481,88€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **54.050,11€**.

2) Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.622,55€, πλέον 1.947,06€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **3.569,61€**.

3) Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο 100 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 Ν 2523/97, 62 κ 72 Ν 4174/2013, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολών-μετάταξης για δήλωση α) αλλαγής επωνυμίας β) τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης γ) αντικειμένου εργασιών δ) πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ε) ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων στ) αλλαγή τηρούμενων βιβλίων ΚΒΣ ζ) καθεστώσ φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Δ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Ν.Τ.Χ

1) Με την υπ' αρ...../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 22/2/2007-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού ποσού 49.464,86 ευρώ πλέον προσαύξηση 35.357,83 ευρώ, ήτοι σύνολο 219.119,38, βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ 1^α ΚΝΤΧ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ Η ΘΥΡΟΚΟΛΛΗΣΗ ΤΟΝ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Κατά το άρθρο 155 παρ. 1 ΚΠΔ, η επίδοση γίνεται με παράδοση του εγγράφου στα χέρια του ενδιαφερομένου. Αν αυτός που κάνει την επίδοση δεν βρίσκει τον ενδιαφερόμενο στον τόπο της διαμονής ή κατοικίας του εγχειρίζει το έγγραφο σε κάποιον από εκείνους, που έστω και προσωρινά, διαμένουν μαζί του ή στους οικιακούς βοηθούς ή στον θυρωρό της κατοικίας που μένει.

Κατά δε την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, αν αρνηθεί να παραλάβει το έγγραφο ένα από το πρόσωπα που αναφέρονται στην προηγούμενη παρ. 1, καθώς και στην περίπτωση που "δεν βρεθεί στην κατοικία του ο ενδιαφερόμενος ή ο σύνοικος ή ο οικιακός βοηθός ή ο θυρωρός", αυτός που κάνει την επίδοση "επικολλά το έγγραφο στην πόρτα της κατοικίας" και αντίγραφο του θυροκολληθέντος εγγράφου επιδίδεται στον τυχόν διορισμένο αντίκλητο του ενδιαφερομένου.

Από τις διατάξεις αυτές, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 154 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, που **ορίζει ότι** η επίδοση ή η κοινοποίηση είναι άκυρες αν δεν τηρηθούν οι διατάξεις των άρθρων

155-159 και 165, καθώς και με εκείνη του άρθρ. 161 παρ. 1 του ΚΠΔ, που επιτάσσει να αναφέρονται στο αποδεικτικό επίδοσης, με ποινή ακυρότητας της επίδοσης, τα ειδικώς σημειούμενα σ'αυτή στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα μνημονευόμενα γεγονότα του άρθρου 155 παρ. 2, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση επίδοσης εγγράφου με θυροκόλληση πρέπει στο αποδεικτικό επίδοσης να αναφέρονται οι προϋποθέσεις της δια θυροκολλήσεως επίδοσης, δηλαδή άρνηση ή μη ανεύρεση, στον τόπο της επίδοσης των προσώπων που σημειώνονται στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη (αρ. 154 παρ.2). Η τήρηση δε των σχετικών με τις επιδόσεις πιο πάνω διατυπώσεων επιβάλλεται και στην περίπτωση που η επίδοση γίνεται στην διεύθυνση που δήλωσε ο εκκαλών κατηγορούμενος, σύμφωνα με το άρθρο 273 ΚΠΔ, στην έφεση του.

Εν προκειμένω η πράξη της θυροκόλλησης εγένετο επί του κίτρινου φακέλου, που περιείχε τις προαναφερόμενες οριστικές πράξεις και εκθέσεις, χωρίς ιδιαίτερο έγγραφο, χωρίς μάρτυρες, χωρίς την υπογραφή του υπαλλήλου που μετέβη και τοποθετήθηκε κάτω από το χαλάκι της πόρτας, κατά παράβαση όλων των προαναφερομένων διατάξεων περί σύννομης θυροκόλλησης. Σχετική και η αριθ. 1509/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου, που ακύρωσε πράξεις λόγω μη σύννομης διαδικασίας θυροκόλλησης.

ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΕΣ ΟΙ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

Την 30/6/2015 εκδόθηκε η αριθ./30.6.2015 πρόσκληση περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, η οποία εστάλη με συστημένη επιστολή που επεστράφη στη Δ.Ο.Υ με την ένδειξη «μετοίκησε»..

Την 23/7/2015 εστάλη δεύτερη συστημένη επιστολή στη δ/ση κατοικίας του διαχειριστή, που επίσης επεστράφη με την ένδειξη «αζήτητο».

Την 9/9/2015 ο έλεγχος μετέβη και πάλι στην κατοικία του διαχειριστή και αφού δεν βρήκε κάποιον προέβη σε θυροκόλληση, παρουσία εν προκειμένω μάρτυρα -υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος υπέγραψε την έκθεση επίδοσης.

Οι προαναφερόμενες επιδόσεις δεν ήταν σύννομες για τους παρακάτω λόγους,

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26-7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά.

ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΟΣ Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΠΕΡΙ ΑΝΑΝΕΩΣΗΣ ΤΗΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η εντολή ελέγχου που εκδόθηκε για τον έλεγχο της εταιρείας μας είναι η/2015.

Επί της εκθέσεως ελέγχου αναφέρεται η παραπάνω εντολή με μια αναφορά ότι αυτή η εντολή είναι σε τροποποίηση της ταυτάριθμης εντολής της/2013.

Ο ισχυρισμός της Δ.Ο.Υ.. όπως αναφέρεται στη σελ.14 της έκθεσης ελέγχου ότι η παραπάνω εντολή είναι ανανέωση της από/2013 για το λόγο ότι ο φορολογικός ελεγκτής στον οποίο

είχε δοθεί η εντολή το 2013 «αποχώρησε» δεν ευσταθεί, για το λόγο ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ρητά ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) **το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου** ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση

Κατά συνέπεια η εντολή ελέγχου για να είναι σύννομη και να παράγει έννομα αποτελέσματα μπορεί να τροποποιηθεί μόνο εφόσον έχουν παραμείνει ίδιες όλες οι διοικητικές συνθήκες π.χ ίδια Φορολογική Διοίκηση.

ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Παράβαση άρθρου 64 ν. 4174/2013- Ανεπαρκής αιτιολογία. Η Εκθεση Ελέγχου και οι συναφείς πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος -ΦΠΑ- Χαρτοσήμου και προστίμων δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που δέχεται η φορολογική διοίκηση ότι θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 64 του ν. 4174/2013.

ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΤΟΥ Π.Δ 186/1992

Ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίζει τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας μας ως ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 166/92 και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ.1 και 2 του ν. 2238/1994.

ΑΣΑΦΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

Ο Φορολογικός έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές δηλαδή δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς συγκεκριμένη αναφορά στο ποιος και σε τι ποσό ανέρχονται οι δαπάνες που δεν καλύπτονται: 1) από παραστατικά στοιχεία 2) δεν είναι παραγωγικές 3) δεν μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητά τους 4) δεν εκπίπτουν βάσει

ρητών διατάξεων νόμων και ποιοι είναι αυτοί. Υποβάλλουμε καρτέλες και παραστατικά των δαπανών προκειμένου να κριθεί από την Δ.Ε.Δ. αν εμπίπτουν αυτές σε κάποια από τις παραπάνω γενικές κατηγορίες μη αναγνώρισή τους.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Χαρτοσήμου (άρθρο 15 παρ. 1 ΚΤ.Χ) διατυπώνει ο έλεγχος τον ισχυρισμό περί οφειλής μας τέλους χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επ' αυτού και προβαίνει στην έκδοση οριστικής πράξης καταλογισμού αυτών και των ανάλογων προσαυξήσεων για τη διαχειριστική περίοδο 22/2/2007- 31/12/2008.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός και καταλογισμός ερείδεται επί μη νομίμου αιτίας για τους παρακάτω εκτιθέμενους ορθούς, βάσιμους και νόμιμους λόγους.

Με την ανωτέρω έκθεση ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι για τις διαχειριστικές χρήσεις 22/2/2007- 31/12/2008 δεν έχει αποδοθεί τέλος χαρτοσήμου για δήθεν δάνειο, που αποδεικνύεται από εγγραφές στα βιβλία και συγκεκριμένα από το υπόλοιπο του λογαριασμού 35.04.00.01 «πιστώσεις υπέρ τρίτων» ,(που σας υποβάλλουμε), ύψους 1.227.702,59 ευρώ και προβαίνει σε έκδοση οριστικής πράξης καταλογισμού εις βάρος μας τέλους χαρτοσήμου 24.554,05 ευρώ, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του τέλους χαρτοσήμου 4.910,81. προσαύξησης επί των τελών χαρτοσήμου 29.464,86 ευρώ και προσαύξησης επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 5.892,97 ευρώ και συνολικά 64.822,69 ευρώ.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού και του εν γένει καταλογισμού παρατηρούμε τα εξής:

α) Ασάφεια και αοριστία ως προς το νομικό χαρακτηρισμό της έννομης σχέσης και της εφαρμοστέας διάταξης του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Από το πόρισμα ελέγχου προκύπτει ότι ο καταλογισμός των τελών χαρτοσήμου κλπ έγινε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Εν τούτοις αναγράφεται ότι ο λογαριασμός 35.04.00.01 κινήθηκε στις αναγραφόμενες χρήσεις δια χρεωπιστώσεων μεταξύ της ελεγχόμενης ΕΠΕ και μελών αυτής χαρακτηριζόμενος ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός χωρίς να παρατίθεται μάλιστα η κίνηση του λογαριασμού.

Εάν όμως πρόκειται περί δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού Λογαριασμού δεν είναι εφαρμοστέα η διάταξη τικ παρ. 1 του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου. αλλά η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου αυτού. Ειδικότερα με τη διάταξη αυτή, επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου.

Επομένως, εάν οφειλόταν τέλος χαρτοσήμου-με βάση τον αποδιδόμενο νομικό χαρακτηρισμό- θα έπρεπε, να είχε καταλογισθεί, όπως ορίζει η διάταξη αυτή και όχι με τη χαρτοσήμανση, που προβλέπεται για το απλά δάνεια με τη διάταξη της παρ- 1^α του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου. Τούτο οδηγεί στη διαπίστωση αντίφασης μεταξύ του δοθέντος, από τον έλεγχο, νομικού χαρακτηρισμού της έννομης σχέσης και της εφαρμοστέας διάταξης.

β) Μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου των κρινόμενων εγγραφών.Οι συγκεκριμένες εγγραφές, με βάση τις κείμενες διατάξεις, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του ν. 3717/1957, η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθόσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ, λογίζεται και πάσα εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, η οποία και υποβάλλεται εις το οικείον- δια την ούτως αποδεικνυομένην δικαιοπραξία-τέλος χαρτοσήμου.

Περαιτέρω, στο τέταρτο εδάφιο της περ. γ της παραγρ.5 του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 ορίζεται ότι:

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

Από τη διατύπωση της διάταξης αυτή προκύπτει ευθέως ότι το τέλος χαρτοσήμου 1% δεν επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση εγγραφής περί κατάθεσης ή ανάληψης χρημάτων αλλά μόνο στην περίπτωση που δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό σε σχέση με την εγγραφή αυτή.

Ειδικότερα εάν η εγγραφή αφορά σύμβαση, πράξη κλπ για την οποία δεν προβλέπεται τέλος χαρτοσήμου, ουδέν τέλος οφείλεται και για τη εγγραφή αυτή.

Στην κρινόμενη περίπτωση, ο έλεγχος χαρακτήρισε ως δάνειο τις εν λόγω εγγραφές παρότι διαπίστωσε, όπως αναφέρει στην οικεία έκθεση, ότι αυτές δεν αναφέρονται ρητά σε σύμβαση δανείου.

Χαρακτήρισε ως δάνειο ης εγγραφές αυτές λόγω του ότι, κατά τον ισχυρισμό του, έλαβε χώρα δανειακή σύμβαση λόγω μη ανάληψης των καθαρών κερδών από τους εταίρους (μέλη) ενώ σε άλλο σημείο αναφέρει τη χρησιμοποίηση μη διανεμηθέντων κερδών για σκοπούς της επιχείρησης. Εάν όμως πρόκειται για μη διανεμηθέντα κέρδη τότε δεν νοείται ούτε μη ανάληψη ούτε βέβαια δάνειο μεταξύ των εταίρων και της εταιρείας.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 3296/2004, με τις οποίες καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου για τα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετεορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών κλπ, προβλέπεται ότι η κατάργηση αυτή δεν συνεπάγεται υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου, μεταξύ άλλων, της πίστωσης με τα κέρδη των προσωρινών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών σε λογαριασμούς κέρδη-ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς.

Εξάλλου, όπως έχει δεχθεί και το ΣτΕ (απόφ. 353/76, 3655/77, 2047/78) η μη ανάληψη από τους εταίρους για χρονικό διάστημα των κερδών παρελθουσών χρήσεων, δε συνιστά δάνειο ούτε ανώμαλη παρακαταθήκη, εφόσον δεν αποδεικνύεται από εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας ή από άλλο στοιχείο, ότι η εταιρεία είχε εξουσία να χρησιμοποιήσει ή χρησιμοποίησε τα χρήματα αυτά.

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, κ.λπ. **μέχρι** και τη χρήση 2008 έχει οριστικά παραγραφεί.

Σε κάθε περίπτωση με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, μόνο για υποθέσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν εντολές ελέγχου, μέχρι πς 31.12.2013. βάσει της διατάξεως αυτής οι επίμαχες χρήσεις θεωρούνται παραγεγραμμένες, εκτός εάν εκδόθηκε εντολή ελέγχου πριν τις 31.12.2013 που αφορούσε τον συγκεκριμένο φορολογούμενο.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση τακτικού Ελεγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 13.5.2015. Συνεπώς ενόψει του χρονικού σημείου που δόθηκε η εντολή ελέγχου, είχαν υποπέσει στην παραγραφή οι χρήσεις μέχρι και το 2008.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης <<>>, με ΑΦΜ, 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:

Α. Ως προς τις πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Π.Δ 186/1992 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: «Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

1.:2.....3.....

4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν...."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ 186/1992 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: «Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων – Χρόνος διαφύλαξης αυτών

1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.

Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης.

.....

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά κάθε διαχειριστικής περιόδου μπορεί να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού, επιφυλασσόμενων των διατάξεων της παραγράφου 9 του Άρθρου 18α του παρόντος Κώδικα.

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

3. Επιτρέπεται στις επιχειρήσεις και οργανισμούς του Δημοσίου, στις τράπεζες και στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και στις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ.1123/1980) ή Κλαδικά σχέδια, να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς τους, πλην των συνοδευτικών, σε μικροφίλμς ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD - ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων.

Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 24 του Π.Δ 186/1992 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: "Τα δεδομένα που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 6 του άρθρου αυτού, καθώς και της παραγράφου 6 του άρθρου 27 του ίδιου Κώδικα εκτυπώνονται εντός τριών (3)

ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η ανωτέρω προθεσμία μπορεί να παρατείνεται μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες, εφόσον η εκτύπωση των δεδομένων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής στην προβλεπόμενη προθεσμία. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Π.Δ 186/1992 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι: "1. Η εκτύπωση των θεωρημένων βιβλίων και καταστάσεων, μπορεί να γίνεται σε ενιαίο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί γενικής αριθμησης, με την προϋπόθεση ότι κατά την εκτύπωση αποτυπώνεται το είδος του βιβλίου ή της κατάστασης, δίδεται ενιαία εσωτερική αριθμηση των σελίδων κάθε είδους βιβλίου ή κατάστασης και με το σημείωμα θεώρησης γνωστοποιείται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το είδος των βιβλίων και των καταστάσεων που θα εκτυπωθούν από το ενιαίο έντυπο.

Η επέκταση της δυνατότητας της εκτύπωσης και άλλου θεωρημένου βιβλίου ή κατάστασης από το ίδιο θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί επιτρέπεται, εφόσον πριν από την εκτύπωση του νέου βιβλίου ή κατάστασης δηλωθεί αυτό εγγράφως στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που θεώρησε το μηχανογραφικό χαρτί.

2. Επιτρέπεται η έκδοση των φορολογικών στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης, που φέρει ενιαία αριθμηση, εφόσον με το σημείωμα θεώρησης γίνει γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. για το είδος και τις σειρές των στοιχείων που εκδίδονται από αυτό και με την προϋπόθεση ότι κατά τη μηχανογραφική έκδοση αποτυπώνεται ο τίτλος και η σειρά του στοιχείου με ενιαία εσωτερική αριθμηση για κάθε είδος και σειρά στοιχείου. Η επέκταση της δυνατότητας έκδοσης και άλλου είδους ή άλλης σειράς στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος επιτρέπεται, εφόσον πριν από την έκδοση αυτή δηλωθεί τούτο εγγράφως στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που θεώρησε τα στοιχεία αυτά.

3. Εφόσον από το υποκατάστημα του επιτηδευματία μεταβιβάζονται οι λογιστικές εγγραφές ή καταχωρήσεις με απευθείας σύνδεση στην έδρα, μπορεί μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας, να μην τηρεί βιβλία στην εγκατάσταση αυτή, με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία του Άρθρου 10 και την κατάσταση απογραφής υποκαταστήματος. Στην περίπτωση αυτήν οι αγορές, τα έσοδα και το ταμείο του κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στον Η/Υ, και τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης ή το βιβλίο αποθήκης των υποκαταστημάτων που βρίσκονται πάνω από 50 χλμ. ή σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα, μπορεί να καταγράφονται μόνο στον οπτικό δίσκο που τηρείται στην έδρα με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή από το υποκατάστημα άμεσα η ανάγνωση και η εκτύπωση του περιεχομένου του οπτικού δίσκου μέχρι και το μήνα που είναι εγγεγραμμένος.

4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σ' αυτές.

5. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού:

Α) Τα στοιχεία μπορεί να εκδίδονται από χειρόγραφα στελέχη ιδιαίτερης σειράς εντύπων ή τα δεδομένα αυτών να αναγράφονται χειρόγραφα στα μηχανογραφικά έντυπα και η καταχώριση των δεδομένων στα πρόσθετα ή ειδικά βιβλία γίνεται χειρόγραφα στα μηχανογραφικά έντυπα.

Β) Υποβάλλεται σχετική γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης για τη Δ.Ο.Υ. ημέρας και παρατείνεται για δέκα (10) ημέρες και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή κλεισίματος του ισολογισμού επί τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας:

α) Η προθεσμία εκτύπωσης ή εγγραφής σε θεωρημένο οπτικό δίσκο, η οποία ορίζεται από τις παραγράφους 1 περιπτώσεις α' και β', 2 έως και 4 του Άρθρου 24 του Κώδικα αυτού, καθώς και η προθεσμία εκτύπωσης των πρόσθετων και ειδικών βιβλίων που εκτυπώνονται ή εγγράφονται σε θεωρημένο οπτικό δίσκο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Η προθεσμία ενημέρωσης που ορίζεται από τις παραγράφους 1, 2 περιπτώσεις α', β' και γ' και 5 του Άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αίτια της μη ενημέρωσης συνεχίζονται και μετά από το χρόνο της παράτασης αυτής, οι πρωτογενείς εγγραφές μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης γίνονται χειρόγραφα σε αθεώρητα έντυπα.

Μετά τη λειτουργική αποκατάσταση του συστήματος γίνεται αμέσως η μεταφορά των εγγραφών από τα χειρόγραφα βιβλία στον Η/Υ, καθώς και η εκτύπωση των βιβλίων ή καταστάσεων, εφόσον παρήλθε η προθεσμία εκτύπωσής τους.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1024/15-02-2007 του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται ότι:
«Κατάργηση του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων που τηρούν τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του Αρθρου 2 κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων. Οριοθέτηση της μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων και της μη τήρησης αυτών όταν δεν ενημερώνονται εμπρόθεσμα (έναρξη ισχύος από 22/12/2006). Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του Αρθρου 17 και επέρχονται οι εξής τροποποιήσεις: Α)Καταργείται η διάταξη με την οποία οριζόταν ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων που τηρούν τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του Αρθρου 2 κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων και των οποίων η τήρηση δεν ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα, επειδή δεν εξυπηρετεί φορολογικούς σκοπούς. Β) Ορίζεται ρητά ως μη τήρηση βιβλίων η ενημέρωση αυτών, όταν τηρούνται χειρόγραφα, ή η εκτύπωση ή εγγραφή αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, όταν τηρούνται μηχανογραφικά, μετά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η νέα αυτή διάταξη αφορά όλα τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ., με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Αφορά δηλαδή το βιβλίο αγορών, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών ή του βιβλίου εσόδων - εξόδων, το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών ή το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων υποκαταστήματος, τα ημερολόγια της Γ' κατηγορίας, τα καθολικά, το ισοζύγιο γενικού αναλυτικών καθολικών, το μητρώο παγίων, το βιβλίο επενδύσεων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις **ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων**. Τα εν λόγω βιβλία, όταν ενημερωθούν (επί χειρόγραφης τήρησης) ή εκτυπωθούν (επί μηχανογραφικής τήρησης) πέραν του χρόνου ενημέρωσής τους ή εκτύπωσής τους αντίστοιχα και μέχρι τη λήξη

της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, θεωρούνται ως εκπρόθεσμα ενημερωθέντα ή εκτυπωθέντα. **Όταν ενημερωθούν ή εκτυπωθούν πέραν της λήξης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα.** Επισημαίνεται ότι τα πρόσθετα βιβλία, καθώς και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται (όταν τηρούνται χειρόγραφα) ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (όταν τηρούνται μηχανογραφικά) στον οριζόμενο χρόνο ενημέρωσης ή εκτύπωσης αυτών, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα. Η διάταξη αυτή, που ισχύει από 22/12/2006, καταλαμβάνει τα βιβλία των χρήσεων που λήγουν από την ημερομηνία αυτή και μετά (πχ. χρήση 1/1-31/12/2006, 1/7/06-30/06/07), Έτσι πχ τα βιβλία της χρήσης 1/1-31/12/2008, εάν εκτυπωθούν πέραν των προθεσμιών εκτύπωσης που ορίζονται από το Άρθρο 24 και μέχρι την 31/12/2009, θεωρούνται ως εκπρόθεσμα εκτυπωθέντα. **Εάν εκτυπωθούν μετά την 31/12/2009 ή δεν έχουν εκτυπωθεί μέχρι και την ημερομηνία αυτή, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα.»**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/3/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ν.Ιωνίας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού ΚΒΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Β. Ως προς τις πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος Ν 2238/94 και του φόρου προστιθέμενης αξίας Ν. 2859/2000 (περί ΦΠΑ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «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, κατόπιν της υπ'αρ. εντολής ελέγχου διενεργήθηκε πλήρης έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ Ν .Ιωνίας.

Επειδή, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις μεταξύ των οποίων ,να τηρούνται τα αποδεικτικά στοιχεία καταβολής των δαπανών.

Επειδή, η μη τήρηση του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού σε συνδυασμό με την μη επίδειξη σημαντικού αριθμού παραστατικών δαπανών, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οδηγεί σε απόρριψη ως ανακριβών των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, όσον αφορά τον προσδιορισμό του φόρου εισροών η ελεγχόμενη παρά το γεγονός ότι δεν επεδείχθησαν τα παραστατικά, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ σελ 13 , προέβη αναγνώριση του ΦΠΑ των εισροών βάσει των ποσών που έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ , προκύπτουν τα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και ως εκ τούτου προκύπτει πως κατέληξε η φορολογική αρχή στα συμπεράσματά της. Έτσι προκύπτει ο

τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα . (Δ.ΠΡ.ΑΘ. 9964/2003, ΔΦΝ 2004, ΣΕΛ 766) .

Επειδή, η ελέγχουσα αρχή εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, παρέχοντας σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τη Φορολογία Εισοδήματος και το ΦΠΑ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) - Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 39 του νόμου 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013): «3.Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: 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.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα και με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 10 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) - Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 40 του νόμου 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) και τροποποιήθηκε με τις παρ.2α, β και γ του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03.08.2016) : «4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής..... Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου». Περαιτέρω δε σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013, όσον αφορά στην παρ. 4 του άρθρου 40: «Με την παράγραφο 4 τροποποιείται η παρ. 4 του άρθρου 10 του Κώδικα και προστίθεται εδάφιο σύμφωνα με το οποίο ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή σε στοιχεία που ο ίδιος έχει δηλώσει κατά την εγγραφή του στο μητρώο, μέχρι να ενημερώσει σχετικά με τη μεταβολή τη Φορολογική Διοίκηση. Συνεπώς νομίμως η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκλαμβάνει τα στοιχεία αυτά, που αφορούν ιδίως την έδρα, την κατοικία, την εκπροσώπηση, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου κλπ ως δεδομένα, και, με βάση αυτά, να κοινοποιεί προσκλήσεις ή πράξεις προσδιορισμού φόρου στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης ή στον δηλωθέντα νόμιμο ή φορολογικό ή νόμιμο αντιπρόσωπο ή να προβαίνει σε οποιαδήποτε άλλη ενέργεια αφορά την εφαρμογή του Κώδικα.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) - Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 4

άρθρου 42 Ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013): «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 περ. ε' του άρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε με τα άρ. 17 παρ. 3 του Π.Δ.134/96, το άρ. 15 παρ.7 του Ν.2579/98 και το άρ. 8 του Ν.3052/2002: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α.....ε. δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3...»

Επειδή, τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. α' του Ν. 2238/94, τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξήθηκαν κατά 4% . Οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου, ορίζουν ότι για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσ αυξάνεται κατά 40% και διπλασιάζεται σε περίπτωση λήψης εικονικών, ήτοι σε 80%. 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 ο οποίος προσδιορίζεται κατά τα αμέσως προηγούμενα αναφερόμενα 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.

Επειδή, τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, για τις ελεγχόμενες χρήσεις , προσδιορίστηκαν βάσει των διατάξεων της υποπερ. α' της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 δηλαδή προσ αυξήθηκαν κατά 4%.

Σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν και οι φορολογητέες εκροές, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 που ορίζουν ότι:... « 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 ΔΟΥ 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) Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος ».

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ συντάχθηκαν διαδοχικές προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της ανωτέρω επιχείρησης , για την κοινοποίηση των οποίων , σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου(ΣΕΛ..14-15 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος). εξαντλήθηκε από τον έλεγχο κάθε δυνατή προσπάθεια. Η προσφεύγουσα παρά το γεγονός ότι έλαβε γνώση των προσκλήσεων δεν προσκόμισε σημαντικό μέρος των παραστατικών καθώς και το βιβλίο απογραφής και ισολογισμών(ΠΘ2007).

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά παράβαση της διάταξης του άρ. 14 του Ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το βιβλίο απογραφής και ισολογισμών καθώς και στοιχεία που αφορούν δαπάνες της ομάδας 6 του ΓΛΣ , συνεπώς ορθά ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 περ. ε' του άρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα. Ακολούθως ορθώς προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρ. 30 και του άρ 32 του Ν. 2238/1994 και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ως νέα στοιχεία κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφигενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα, με το ΔΕΔ έγγραφό της, προσκόμισε το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας φωτοαντίγραφα επίσημων παραστατικών στοιχείων και καρτέλες του αναλυτικού καθολικού, τα οποία, καίτοι είχε στην κατοχή της, δεν επέδειξε -ως όφειλε κατά νόμο- κατά τη διάρκεια του ελέγχου, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επομένως, ως νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ, δε νοούνται τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, τα οποία προσκόμισε στο παρόν στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι μετά το πέρας του ελέγχου και μάλιστα παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας. Εξάλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και της ανωτέρω ΠΟΛ 1002/2013, που ρυθμίζουν το εύρος της εξουσίας της Δ.Ε.Δ., δεν προβλέπεται η αρμοδιότητά της να υποκαθιστά την ελεγκτική αρχή. Ειδικότερα, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια

εξέτασης νόμου και ουσία της προσβαλλόμενης πράξης κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης αυτής, έχει την εξουσία, είτε να απορρίπτει την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή, είτε, αποδεχόμενη την προσφυγή, να ακυρώνει, εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Γ. Ως προς την πράξη που αφορά τον ΚΝΤΧ

Επειδή, από την παρ. 5γ του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ. προβλέπεται ότι «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου. 14 τέλος υπόκεινται: "... Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται». «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., 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 κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος», εκτός δηλαδή αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1039/96). Εξαιρετικώς αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφ όσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχ. 25.000. Πιστωτικό υπόλοιπο του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

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 τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

Ακόμα ειδική περίπτωση δανείων αποτελούν τα δάνεια που κινούνται ως τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί. Το τέλος των δανείων της περίπτωσης αυτής, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του κώδικα χαρτοσήμου, υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών

υπολοίπου κατά περίπτωση. Το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού τινός, μεταφερόμενο στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, θεωρείται ως νέα κατάθεση (δάνειο) για την εξεύρεση του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή δεν χαρτοσημαίνεται κάθε κατάθεση ή ανάληψη, αλλά το μεγαλύτερο πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο για κάθε διαχειριστική περίοδο και στην περίπτωση αυτή το τέλος οριζόμενο από την παρ. 1^α του άρθρου 15 του Κ.Τ.Χ. σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρ. 14 του ίδιου νόμου προσδιορίζεται σε 2% πλέον 20% επί χαρτοσήμου υπέρ Ο.Γ.Α.

Επειδή τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός λογαριασμός είναι η σύμβαση, με την οποία δύο πρόσωπα, επειδή προβλέπουν ότι έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές, οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπουν σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάσουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια πιστώσεων ή οφειλών, για να καταλήξουν κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό υπόλοιπο. Οι λογαριασμοί αυτοί κινούνται δια χρεοπιστώσεων μεταξύ δύο προσώπων, τα οποία τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (Σ.τ.Ε. 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφετ. Αθην. 2077/1985). ... Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός και τούτο συμβαίνει στην περίπτωση που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3% βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1^α ή 13 παρ. 1^α του κώδικα χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή ή σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παρ. 5γ του άρθρου 15 του ίδιου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση... (εις Φορολογία Χαρτοσήμου , Παναγιώτη Θ. Ρέππα, εκδ. Σάκουλα 1991, σελ, 526,527, 596-598).

Επειδή, πράγματι ο έλεγχος προσδιόρισε το χαρτόσημο με βάση τη διάταξη του άρθρου 15 παρ 1 αντί του ορθού 15 παρ 5 αλλά με το σωστό συντελεστή 2% επί του μεγαλύτερου χρεωστικού υπολοίπου που εμφανίζει ο δοσοληπτικός λογαριασμός 35.04.00.01, την 31/12/2008.

Επειδή, η Δ.Ε.Δ έχει την εξουσία να εξετάζει νόμω και ουσία, την πράξη και να εφαρμόζει το ορθό νομοθετικό καθεστώς ή να συμπληρώνει την αιτιολογία της πράξης μεταρρυθμίζοντάς την ως προς τη νομική βάση και στην εξεταζόμενη υπόθεση χωρίς να μεταβάλλει τη φορολογική υποχρέωση , προσδιορίζει ότι η σωστή νομική βάση επιβολής του τέλους χαρτοσήμου αποτελεί το τελευταίο εδάφιο της παρ. 5γ του άρθρου 15 ΚΝΤΧ.(Διοικ Εφ Αθηνών 3762/2015), χωρίς να τροποποιεί την φορολογική υποχρέωση.

Επειδή, κατά τα λοιπά διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/3/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Δ. Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ/2016

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προβάλει κανέναν απολύτως ισχυρισμό η προσφυγή δεν γίνεται δεκτή και απορρίπτεται ως αόριστη ως προς το σκέλος αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας <<..... >>

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ

1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 22/2/2007-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **586,66 €**.

2) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **586,66 €**.

Β. Ως προς τις πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΧΡΗΣΗΣ 22/2/2007-31/12/2008 (Οικ. Έτος 2009)

	€
Φόρος	99.599,72
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	119.519,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	219.119,38

ΧΡΗΣΗΣ 2009 (Οικ. Έτος 2010)

	€
Φόρος	5.701,78
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φόρου εισοδήματος)	6.842,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.543,92

Γ. Ως προς τις πράξεις Φ.Π.Α.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 22/2/2007-31/12/2008

	€
Φόρος Εκροών	8.041,91
Φόρος Εισροών	16.526,32

Πρ/να ποσά στο φόροεισροών	0,00 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	24.568,23
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	29.481,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.050,11

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2009

Φόρος Εκροών	546,96
Φόρος Εισροών	1.075,59
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	1.622,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.947,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.569,61

Δ . Ως προς Την Οριστική πράξη επιβολής ΦΠΑ/2016

1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/97 συνολικού ποσού 100,00 € .

Ε . Ως προς Την Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου/2016

Αξία υποκειμένη σε χαρτόσημο	1.277.702,60
χαρτόσημο	24.554,05
ΟΓΑ χαρτοσήμου	4.910,81
Προσαύξηση μη υποβολής 120%	29.464,86
Εισφορά ΟΓΑ	5.892,97
Σύνολο	64.822,69

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή

απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).