



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

11-03-2016

Αριθμός απόφασης:

835

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, οικ. έτους 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, οικ. έτους 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, οικ. έτους 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 45.370,64 € πλέον 54.444,77 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 99.815,41 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος (για επανάληψη διαδικασίας) που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθμ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, οικ. έτους 1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος 4.731.776 δρχ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 11.356.262 δρχ, ήτοι συνολικά 16.088.038 δρχ, επειδή τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη.

Κατά του ανωτέρω φύλλου ελέγχου η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπ' αριθμ. προσφυγή, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Η ως άνω προσφυγή, συζητήθηκε την ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα ... τριμελές), το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμ. απόφασή του, με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή και ακύρωσε το παραπάνω φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, ως εκδοθέν από αναρμόδιο όργανο.

Κατά το σκεπτικό της ως άνω απόφασης, το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου, στον οποίο είχε μεταβιβασθεί το δικαίωμα υπογραφής μεταξύ άλλων και των εν λόγω πράξεων, δυνάμει της υπ' αριθμό ημερήσιας διαταγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς ωστόσο να μνημονεύεται σ' αυτή η ως άνω εξουσιοδοτική απόφαση, η οποία άλλωστε δεν έχει δημοσιευτεί νομίμως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, παρόλο που, έχει κανονιστικό χαρακτήρα και από ειδική διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η δημόσια γνωστοποίησή της με άλλο τρόπο (ΣτΕ 2066/2007). Εν όψει αυτών, η ως άνω εξουσιοδοτική απόφαση δεν έχει λάβει νόμιμη υπόσταση και ως εκ τούτου το προσβαλλόμενο Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αναρμοδίως υπογράφεται από όργανο το οποίο δεν είχε εγκύρως εξουσιοδοτηθεί προς τούτο και πρέπει για το λόγο αυτό που βάσιμα προσβάλλεται με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων, όπως αυτό αναπτύσσεται με το από σχετικό υπόμνημα που κατατέθηκε νόμιμα, ανα ακυρωθεί, παρελκόμενης της εξέτασης των λοιπών λόγων της προσφυγής, ως αλυσιτελών.

Υστερα από τα παραπάνω, εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για νέα νόμιμη κρίση, συνεπεία της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα ... τριμελές), με την οποία ακυρώθηκε το υπ' αριθμ. φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνοντάς το ακυρωτέο, και αναπέμποντας την υπόθεση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για νέα νόμιμη κρίση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική Αρχή εσφαλμένα και μη νόμιμα καταλόγισε σε βάρος μας φόρο εισοδήματος για

«τεκμαρτούς τόκους» λόγω «σύναψης δανείου» που δεν καταχωρήσαμε στα βιβλία μας, και έκρινε τα βιβλία μας ανακριβή, διότι μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας «.....» ουδέποτε συνήφθη σύμβαση δανείου.

2. Στην περίπτωση μας δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου άρθρου 25§3 του ν.2238/1994 περί τεκμαρτού τόκου δανείου.

3. Τα βιβλία μας είναι ακριβή και μη νόμιμα η φορολογική Αρχή κατέληξε σε αντίθετο πόρισμα και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων μας.

4. Ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή της εταιρείας μας, δεδομένου ότι η εταιρεία μας τα τελευταία χρόνια παρουσιάζει σταθερά μηδενικά κέρδη και τα αποτελέσματά της είναι ζημιογόνα (βλ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ισολογισμούς των τριών τελευταίων ετών, Σχετ. και ...).

5. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι, κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, δεν περιλαμβάνει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου χαρτοσήμου (άρθρο 15§1^α Κ.Ν.Τ.Χ.) ΕΠΕΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, προκύπτουν τα παρακάτω:

“Προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην κίνηση του Λογ/σμού 33 «Χρεώστες Διάφοροι» δεδομένου ότι εμφανίζεται με τεράστια ποσά(403.723.421δρχ. και 409.183.528δρχ) στους Ισολογισμούς των ελεγχόμενων χρήσεων 1998 και 1999 αντίστοιχα, **ζητήθηκε από την ελεγχόμενη το Αναλυτικό Καθολικό όλων των βαθμιδών,του ανωτέρω λογ/σμού για τις παραπάνω χρήσεις, το οποίο όμως δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου.** Κατόπιν αυτού,ο έλεγχος προχώρησε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση το Γενικό Ημερολόγιο , το Γενικό Καθολικό , το Προσωρινό Ισοζύγιο(πριν το κλείσιμο), καθώς επίσης και το βιβλίο Απογραφών-Ισολογισμού χρήσεων 1998 και 1999 και διαπίστωσε τα ακόλουθα:

α) Από το με ΑΠΘ **Γενικό Ημερολόγιο** στο οποίο έχουν καταχωρηθεί οι εγγραφές της χρήσης 1998 προκύπτει ότι η ελεγχόμενη **πώλησε** στις 237.280(236.000+1280) μετοχές της μέσω της» αντί συνολικού ποσού 400.658.419 δρχ με χρέωση του αντίστοιχου Λογ/σμού **33.95.0000** όπως προκύπτει από τις εγγραφές με α/α καιπου έχουν καταχωρηθεί στη σελ.....του Γ ενικού Ημερολογίου.

β) Επίσης, σύμφωνα με την εγγραφή με α/αόπως έχει καταχωρηθεί στη σελ. του Γενικού Ημερολογίου στις η» **εξόφλησε** το παραπάνω ποσό των 400.658.419. δρχ με επιταγή εισπρακτέα μετ/νη της (με αριθμό σε διαταγή της) με πίστωση του Λογ/σμού **33.95.0000** σε χρέωση του Λογ/σμού **33.90.0000**. Τα ίδια αριθμητικά δεδομένα προκύπτουν και από τον αντίστοιχο Λογ/σμό του με ΑΠΘ **Γενικού Καθολικού** των μηνών Μαΐου και Σεπτεμβρίου 1998(στις σελίδεςκαιαντίστοιχα).

γ) Από το **Προσωρινό ισοζύγιο** της χρήσης 1998 προκύπτει ότι ο **Λογ/σμός 33.90.0000 «ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ ΜΕΤ/ΝΕΣ»** εμφανίζει ως κίνηση περιόδου στην Χρέωση ποσό 400.658.419 δρχ. το οποίο μετέφερε στην επόμενη χρήση ως χρεωστικό υπόλοιπο. Κατά την χρήση 1999, όπως προκύπτει από το αντίστοιχο προσωρινό ισοζύγιο, **ο Λογ/σμός 33.90.0000** δεν εμφανίζει καμία κίνηση,οπότε το ίδιο ποσό μεταφέρεται ως χρεωστικό υπόλοιπο στην επόμενη χρήση 2000.

δ) Επιπλέον, όπως προκύπτει από την απογραφή της και την απογραφή της και συγκεκριμένα από τις καταχωρήσεις στις σελίδες και αντίστοιχα του με ΑΠΘ (σελ. 1-100) **βιβλίου απογραφών-ισολογισμού** οι «Επιταγές εισπρακτέες» εμφανίζονται με ποσό 400.658.419 δρχ.”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από αυτά που προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα παρακάτω:

α) η ημερομηνία πώλησης των μετοχών μέσω της Α.Ε «.....» είναι η **26/05/1998**.

β) η ημερομηνία εκδόσεως της υπ' αριθμ.επιταγής της, σε διαταγή της Α.Ε «.....», είναι η **08/09/1998**.

γ) η εγγραφή εξόφλησης του τιμήματος της συναλλαγής, στα βιβλία της προσφεύγουσας από την ως άνω χρηματιστηριακή εταιρεία είναι η **14/09/1998**.

δ) η εγγραφή εξαργύρωσης (είσπραξης) της ως άνω επιταγής, στα βιβλία της προσφεύγουσας είναι η **23-10-2000**, ως το από την ίδια ημερομηνία παραστατικό της, με πίστωση του λογαριασμού 33.90.000 (επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες) και χρέωση του λογαριασμού διαθεσίμων, ήτοι το λογαριασμό 38.03.000 (Λογαριασμός όψεως {.....}), ως εγγραφή της σελίδα του Γενικού Ημερολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1806 της 19/20.9.88 Τροποποίηση της νομοθεσίας για τα χρηματιστήρια αξιών και άλλες διατάξεις (Α' 207), ορίζεται, ότι:

“Χρηματιστηριακές συναλλαγές Άρθρο 20

1. *Χρηματιστηριακές συναλλαγές κατά την έννοια του νόμου αυτού είναι μόνο:*

α) *Η πώληση τοις μετρητοίς, η οποία καταρτίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από την κείμενη νομοθεσία για τα χρηματιστήρια αξιών.*

β) *Η πώληση με ειδικές συμφωνίες, όπως, ενδεικτικά, η παράδοση των αξιών μετά την πάροδο ορισμένης προθεσμίας, το δικαίωμα εξώνησης και το δικαίωμα υπαναχώρησης ολικώς ή μερικώς με ή χωρίς ανταλλάγματα. Οι όροι και η διαδικασία σύναψης και εκτέλεσης της πώλησης με ειδικές συμφωνίες καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού, ύστερα από γνώμη της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.....*

γ) *Κάθε δικαιοπραξία συναφής με τη διενέργεια και την εκτέλεση των παραπάνω συμβάσεων.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1914/1990 Εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη του δημόσιου τομέα και της κεφαλαιαγοράς, φορολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ 178/17-12-1990)

“Άρθρο 45. Ελάχιστο ύψος κεφαλαίου εταιρίας προκειμένου να εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, χρόνος εκκαθαρίσεως χρηματιστηριακών συναλλαγών και προσόντα υποψηφίων χρηματιστηριακών εκπροσώπων.

§2.Η παράγραφος 1 του άρθρου 20 του ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137) αντικαθίσταται ως εξής: «Επί αγοραπωλησίας τοις μετρητοίς η παράδοση του πράγματος και η πληρωμή του τιμήματος γίνεται μέσα στις δύο εργάσιμες ημέρες που ακολουθούν την ημέρα κατάρτισης της χρηματιστηριακής συναλλαγής». Οποιαδήποτε μεταβολή του χρόνου εκκαθαρίσεως των συναλλαγών μετρητοίς γίνεται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας κατόπιν εισηγήσεως του Δ.Σ. του Χρηματιστηρίου και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

Άρθρο 66. Έναρξη ισχύος

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμό 4-2005/Β/1570 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, “στη πώληση και αγορά χρηματιστηριακών πραγμάτων, όπως μετοχών τοις μετρητοίς, η προθεσμία των δύο ημερών του άρθρου 20§1 του ν. 3632/1928, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις ως άνω διατάξεις, ορίστηκε από 20-12-1996, σε τρεις εργάσιμες ημέρες από την ημέρα κατάρτισης της συναλλαγής προς παράδοση του πράγματος και την πληρωμή του τιμήματος των χρηματιστηριακών συναλλαγών.”

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 26 Ν. 2533/1997 (ΦΕΚ 228/Α/11-11-1997), «ως χρηματιστηριακές συναλλαγές νοούνται οι συμβάσεις επί χρηματιστηριακών πραγμάτων που καταρτίζονται στο Χ.Α.Α. σύμφωνα με τους εκάστοτε ισχύοντες νόμους και κανονιστικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του Ν. 5960 Περί επιταγής (ΦΕΚ Α 401/23.12.1933), ορίζεται, ότι:

“Άρθρο 28.

Η επιταγή είναι πληρωτέα εν όψει. Πάσα αντίθετος μνεία θεωρείται μη γεγραμμένη. Η επιταγή εμφανιζόμενη προς πληρωμήν προ της ημέρας της σημειουμένης ως χρονολογίας της εκδόσεως αυτής είναι πληρωτέα την ημέραν της εμφανίσεως.

“Άρθρο 29.

Η επιταγή, η εκδοθείσα και πληρωτέα εν τη αυτή χώρα εμφανίζεται προς πληρωμήν εντός προθεσμίας οκτώ ημερών.....

Επειδή, μεταχρονολογημένη επιταγή καλείται αυτή, η οποία σημειώνεται χρονολογία έκδοσης μεταγενέστερη από την πραγματική. Με τον τρόπο αυτό επιμηκύνεται η προθεσμία εμφανίσεως της επιταγής (δηλαδή το οχτάημερο), αφού αυτή ξεκινάει απ 'την αναγραφόμενη ημερομηνία έκδοσης.

Ο νόμιμος κομιστής της μεταχρονολογημένης επιταγής δικαιούται όμως να την εμφανίσει και πριν από την αναγραφόμενη ημερομηνία (αναληθή) ημερομηνία έκδοσης. Και στην περίπτωση αυτή, αν η πληρώτρια τράπεζα δεν την πληρώσει λόγω έλλειψης αντικρύσματος στο λογαριασμό του εκδότη, ο κομιστής δικαιούται να ζητήσει την σφράγιση της επιταγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2717 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζεται, ότι:

Άρθρο 144. Αντικείμενο απόδειξης

§2. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη αυτεπαγγέλτως, και χωρίς να διατάζει απόδειξη, τα πραγματικά γεγονότα που είναι τόσο κοινώς γνωστά ώστε να μην υπάρχει εύλογη αμφιβολία ότι είναι αληθινά (πασίδηλα), καθώς και εκείνα που είναι γνωστά σε αυτό από προηγούμενη δικαστική του ενέργεια.

§3. Τα διδάγματα της κοινής πείρας λαμβάνονται υπόψη, από το δικαστήριο, αυτεπαγγέλτως.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει, ότι η πραγματοποιηθείσα αγοραπωλησία μετοχών δεν ήταν τοις απολύτου μετρητοίς, ορθά ο φορολογικός έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και την κοινή πείρα, ότι οι χρηματιστηριακές συναλλαγές αγοραπωλησίας μετοχών, αφορούν σε τίμημα απολύτου μετρητοίς, και ότι η εισπραξη της ως άνω επιταγής, δεν έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί επιταγής, η πράξη (δοσοληψία) αυτή συνιστά ουσιαστικά δάνειο προς την «.....» που είναι και ο μοναδικός μέτοχός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν χρησιμοποίησε ούτε εισέπραξε άμεσα την εν λόγω επιταγή ποσού 400.658.419 δρχ αλλά μετά από χρονικό διάστημα δύο και πλέον ετών περίπου, ήτοι την 23/10/2000 (ως προσκομιζόμενα παραστατικά, και τη μη εμφάνιση στην απογραφή της 31/12/2000 και κατ' επέκτασιν στον αντίστοιχο Ισολογισμό).

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ αριθ. 1512/2006 Απόφαση του ΑΠ, “η μεταχρονολογημένη επιταγή είναι έγκυρη και μπορεί να εμφανισθεί προς πληρωμή και πριν από την ημερομηνία, που αναγράφεται σε αυτήν ότι εκδόθηκε, αφού είναι πάντοτε πληρωτέα «εν όψει»”.

Δηλαδή, η προσφεύγουσα κράτησε την επιταγή δύο και πλέον έτη μέχρι να τη ρευστοποιήσει, γεγονός ασυνήθιστο και πρωτόγνωρο στα πλαίσια των εμπορικών συναλλαγών, που γίνονται για αγοραπωλησίες χρεωγράφων μέσω χρηματιστηριακών εταιρειών.

Επειδή, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο, δε, οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

Επειδή, η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει μεταξύ άλλων και τα εξής χαρακτηριστικά:

- 1) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.
- 2) **Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).**
- 3) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).
- 4) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.
- 5) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.
- 6) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η, δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.
- 7) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970).
- 8) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, η πράξη (δοσοληψία) αυτή συνιστά ουσιαστικά δάνειο από την προσφεύγουσα προς την «.....», καθότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη σύσταση δανείου, ήτοι, μεταβιβάστηκαν μετοχές με αντάλλαγμα χρήματα, τα οποία όμως εισπράχθηκαν μετά την πάροδο δύο και πλέον ετών από την μεταβίβαση των μετοχών, εν αντιθέσει με την πρακτική που ακολουθείται, όταν γίνεται αγοραπωλησία μετοχών μέσω χρηματιστηριακής εταιρείας, όπου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 3632/1928 και του ν. 1969/1991 περί εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, ουδέποτε συνήφθη σύμβαση δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....», με τη μορφή μεταχρονολογημένης επιταγής, δεν ευσταθεί, και απορρίπτεται, ως αναιτιολόγητος, αβάσιμος και μη νόμιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 3 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων του ν. **2238** Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζεται, ότι:

“3.Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. ”

Επειδή, σύμφωνα με την Υπ. Οικ. Εγκύκλ. 1018050/8.2.1993, πολ. 1042, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ Α' 113), και οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 25 § 3 του ν. 22238/1994,

Άρθρο 9 Εισόδημα από κινητές αξίες

§4.2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ότι κάθε δάνειο που συνολομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρεία προς τα μέλη της ή σε τρίτους, λογίζεται άτι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή ατόκως, σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26, με τις οποίες παρείχετο σε αυτόν η δυνατότητα της ανταποδείξεως για σύναψη δανείου χωρίς τόκο ή με επιτόκιο μικρότερου του νομίμου.

Επομένως, αν μία εταιρεία, οποιασδήποτε νομικής μορφής, δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της κανένα ποσό τόκων για το δάνειο που χορήγησε ή κατεχώρησε μικρότερο ποσό τόκων από αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει βιβλίων αποτελέσματα, προσθέτοντας σε αυτά με τη μορφή λογιστικής διαφοράς ολόκληρο το ποσό των τόκων ή την επί πλέον διαφορά αυτών κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση που τα αποτελέσματα της εταιρείας προσδιορίζονται με τη χρησιμοποίηση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα ή αγορές, τότε ολόκληρο το ποσό των τόκων θα αναγραφεί (διακεκριμένα) στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου (16α άρθρου), και θα προστεθεί στα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού προκειμένου το συνολικό εισόδημα της εταιρείας να υπαχθεί σε φορολογία με 35%. Είναι αυτονόητο ότι αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο οι πιο πάνω τόκοι πρέπει να δηλωθούν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων στον πίνακα των εισοδημάτων από κινητές αξίες.....

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η πράξη (δοσοληψία) αυτή συνιστά ουσιαστικά δάνειο προς την «.....», προκύπτει, δε, και εισόδημα από τόκους σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ν. 2238/1994

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 25§3 του ν.2238/1994 περί τεκμαρτού τόκου δανείου, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν, ως αβάσιμοι και μη νόμιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., όπως ισχύει, ορίζεται, ότι:

“§4.Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς,

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Δε λογίζεται ως ανακριβεία η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

δ. Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του.

ε. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. [2065/1992](#).

στ. Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, 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 του ίδιου άρθρου.

Η φράση "ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν" τέθηκε όπως προστέθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 15 του νόμου [2579/1998](#) και ισχύει από την δημοσίευσή του στο ΦΕΚ (17.02.1998)."

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν καταχώρησε στα βιβλία της, τα έσοδα από τεκμαρτούς τόκους, και δεν επέδειξε στον έλεγχο τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 7§1 και 3 του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ) Αναλυτικά Καθολικά όλων των Λογαριασμών και βαθμίδων, που ζητήθηκαν μετά την αριθμ. πρωτ. πρόσκληση άρθρου 36 παρ.1 Π.Δ 186/92 της φορολογικής αρχής, απαραίτητα για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθά χαρακτηρίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας, ως ανακριβή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 5 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., όπως ισχύει, ορίζεται, ότι:

"§5. Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.), στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του ΕΘ.Ε.Κ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από:

Η παράγραφος 5 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του νόμου [3052/2002](#) και **ισχύει από 1/1/2003** σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου."

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι η διενέργεια ελέγχου για τις κρινόμενες χρήσεις, διενεργήθηκε, βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, η δε πρώτη ημέρα του ελέγχου, ήταν η, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η κρίση περί ανακρίβειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων έπρεπε να γίνει με τη διαδικασία του άρθρου 30§5 του Π.Δ. 186/1992, δεν ευσταθεί, και πρέπει να απορριφθεί ως μη νόμιμος, διότι, βάσει της ισχύουσας διάταξης του άρθρου 30§5 του Π.Δ. 186/1992 κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την

κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, αφορά τις επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο, και ισχύει από 1/1/2003, ως η προαναφερθείσα διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζεται, ότι:

“ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. [4093/2012](#) (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος [Π.Δ. 186/1992](#).

Άρθρο 44. Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής:

α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.”

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, οι διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., δυνάμει της οποίας καταλογίζονται οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. και χαρακτηρίζονται τα βιβλία της ανακριβή στη φορολογία εισοδήματος (με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό τους) έχει καταργηθεί σιωπηρά με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), αλλά και ρητά με το άρθρο 38§1 του ν. 4308/2014, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως μη σύνομος, διότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 44 ν. 4308/2014 εδάφιο β, οι διατάξεις του άρθρου 38 τίθενται σε ισχύ από 01/01/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 2904/2015, Αρχές επιβολής κυρώσεων – Αρχή της αναλογικότητας – Ένδικη προστασία – Έκταση δικαιοδοσίας – Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (άρ. 1 ν. 2523/1997), που ανέρχεται σε ποσοστό 3% επί του διαφυγόντος φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

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)

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή

της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, ως αβάσιμος και αναιτιολόγητος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου [37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου του Ν.4174/2013](#) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

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

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

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

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

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι, κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, δεν περιλαμβάνει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία, δεν ευσταθεί, και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και μη σύννομος, διότι η προσβαλλόμενη πράξη περιέχει όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία της έκδοσής της σύμφωνα με το ως άνω άρθρο, δεδομένου, ότι μεταξύ των άλλων αναφέρει, *“Έχοντας υπόψη:.....περ. ζ) την από έκθεση ελέγχου του ελεγκτή που επισυνάπτεται στη παρούσα, προβαίνουμε στην έκδοση της πράξης αυτής, με τα ακόλουθα δεδομένα.....”*, όπου στο σώμα της έκθεσης ελέγχου αναγράφεται πλήρης και λεπτομερής αιτιολογία του προσδιοριζόμενου φόρου.

Επειδή με βάση λοιπόν τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος ν. 2238/1994 (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :
της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας
0,000	113.426,59	113.426,59

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		0,00	113.426,59	113.426,59
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	0,00	45.370,64	45.370,64
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			54.444,77	54.444,77
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	0,00	99.815,41	99.815,41
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).